



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 11/2/2019

Αριθμός απόφασης: 350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ:...** κατά **α)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2018, **β)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **γ)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **δ)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **ε)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **στ)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2012 και **ζ)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... – **31/8/2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013** για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε έγγραφα αιτήματα της ελεγκτικής αρχής για παροχή βιβλίων και πληροφοριών που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των περ. 1δ και 2γ του άρθρου 54 του Ν.4174/2013. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- Με τη με αριθ. ... – **31/8/2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 10.000,00€ λόγω του ότι δεν εκδόθηκε από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2012, εντός της νόμιμης προθεσμίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ.2, 3§§6,7 της ΠΟΛ.1159/2011 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ.82§5 του Ν.2238/94. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- Με τη με αριθ. ... – **31/8/2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 300,00€ γιατί δεν εμφάνισε την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης και δεν τήρησε τα βιβλία με βάση της αρχές της λογιστικής επιστήμης κατά παράβαση των διατάξεων του ΠΔ.186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- Με τη με αριθ. ... – **31/8/2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 300,00€ γιατί δεν καταχώρησε παραστατικά στοιχεία εξόδου στα βιβλία της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της περίπτωσης ζ' της

παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.

- Με τη με αριθ. ... – **31/8/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικονομικού έτους 2013 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 434.282,26€, πρόστιμο αρθ. 58 Ν.4174/2013 217.141,13€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 177.534,59€, δη σύνολο φόρου **828.957,98€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- Με τη με αριθ. ... – **31/8/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ** διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 62.415,46€, πρόστιμο αρθ. 58α Ν.4174/2013 31.207,73€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 25.515,44€, δη σύνολο φόρου **119.138,63€**. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- Με τη με αριθ. ... – **31/8/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ΚΝΤΧ (ΠΔ.28/7/1931)** της διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χαρτοσήμου ύψους 4.696,50€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 939,30€ πρόστιμο αρθ. 58 Ν.4174/2013 2.817,90€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 2.303,91€, δη σύνολο φόρου **10.757,61€**. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **31/8/2018** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 54 του Ν.4174/2013, εφαρμογής διατάξεων άρθρου 82 παρ. 5 του Ν.2238/94, εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ΚΝΤΧ (ΠΔ.28/7/1931) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. ... **7/8/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Κριτήριο του ελέγχου αποτέλεσε η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν.2238/94 από την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Λανθασμένα ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω επουσιωδών τυπικών παραβάσεων και δεν αναγνώρισε ως παραγωγικές τις εξής δαπάνες: ποσό 282.468,91€ τόκων και εξόδων βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τράπεζες για ληφθέντα δάνεια, ποσό 16.255,62€ εξόδων ταξιδίων και ποσό 48.355,40€ εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας.

2. Εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκε παραστατικό στοιχείο εξόδου που αφορούσε αποζημιώσεις απόλυσης υπαλλήλων ενώ το μέγεθος της συμβολής της αποδιδόμενης παράβασης στα αποτελέσματα της επιχείρησης σε συνδυασμό με την συχνότητα εμφάνισης του φαινομένου, δε δικαιολογούν την επιβολή των σχετικών προστίμων ΚΒΣ.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ πρέπει να τροποποιηθεί επειδή στηρίζεται στην προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας Εισοδήματος.
4. Η μη έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού δεν οφειλόταν σε άρνηση της προσφεύγουσας να συμμορφωθεί με την ισχύουσα νομοθεσία αλλά σε έλλειψη ορθής επικοινωνίας και ενημέρωσης εν όψει της πρώτης διαχειριστικής περιόδου στην οποία προβλεπόταν η έκδοση του σχετικού πιστοποιητικού.
5. Η μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας σε έγγραφα αιτήματα της ελεγκτικής αρχής για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οφειλόταν στην έλλειψη επικοινωνίας της προσφεύγουσας με τον υπεύθυνο τήρησης του λογιστηρίου της.
6. Λανθασμένα επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου πλέον προσαύξησης υπέρ ΟΓΑ, σε κάθε κίνηση του λογαριασμού είτε κατάθεση είτε ανάληψη σύμφωνα με την αντίστοιχη προσβαλλόμενη πράξη γιατί με δεδομένο ότι η κίνηση τέτοιου λογαριασμού εκλαμβάνεται ως δανειακή σύμβαση θα έπρεπε να επιβληθεί μόνο κατά τη χορήγηση (εκταμίευση) του σχετικού ποσού.

Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφεύγουσας περί λανθασμένου εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων λόγω επουσιωδών τυπικών παραβάσεων και μη αναγνώρισης ως παραγωγικών συγκεκριμένων δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ.186/1992 ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7». Σύμφωνα με την παρ.4 του ίδιου άρθρου: 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ... δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ... θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 ως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και

στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 ως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 ορίζεται ότι: «**2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.**Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 31/8/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, οι διαπιστωθείσες παραλείψεις, παρατυπίες και ανακρίβειες στα βιβλία της προσφεύγουσας είναι μεγάλης έκτασης (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες **18 – 61**), η τελευταία δεν εμφανίζει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, ενώ περαιτέρω παραβιάζεται και

η αρχή της αντικειμενικότητας ως βασική αρχή της λογιστικής επιστήμης, και δεν καταχώρησε στοιχεία εξόδου στα βιβλία της.

Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

- ✓ Από αντιπαραβολικό έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων με τις λογιστικές εγγραφές που διενήργησε η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι είτε διενεργούνταν λογιστικές εγγραφές οι οποίες δεν προέκυπταν από το *extraît*, είτε διενεργούνταν τραπεζικές συναλλαγές τις οποίες η προσφεύγουσα δεν εμφάνιζε στα βιβλία της, είτε πραγματοποιούσε λογιστικές εγγραφές που δεν ήταν σύμφωνες με τις γενικές αρχές της λογιστικής επιστήμης.
- ✓ Από τον έλεγχο των ταμειακών εγγραφών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εγγραφή πίστωσης του λογαριασμού «Ταμείο» στις 31/12/2012 ποσού 1.125.485,22€ με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού «Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο». Ο έλεγχος έστειλε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. ... – **3/5/2018** έγγραφο αίτημα άρθρου 14 Ν.4174/2013 προκειμένου να προσκομίσει τα δικαιολογητικά στα οποία βασίζεται η ανωτέρω εγγραφή, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Επιπλέον στη θεωρημένη Κατάσταση Απογραφής της 31/12/2012 η προσφεύγουσα δεν εμφάνισε τα εν λόγω Γραμμάτια ενώ μέχρι και τη χρήση 2014 (που τηρούσε διπλογραφικά βιβλία) δεν εμφανίζεται να έχουν εξοφληθεί.
- ✓ Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο το θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού της χρήσης 2012.
- ✓ Από έλεγχο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι παρουσιάζει στα βιβλία της, υποχρεώσεις από βραχυπρόθεσμα δάνεια σε τράπεζες καθώς και σχετικούς τόκους και έξοδα χωρίς να προσκομίσει τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.
- ✓ Από έλεγχο των δαπανών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η μη καταχώρηση στοιχείων εξόδου και συγκεκριμένα ποσά 2.747,10€ και 301,60€ που αφορούσαν αποζημιώσεις απόλυσης υπαλλήλων (... με ΑΦΜ:... και ... με ΑΦΜ:...).

Επομένως ορθώς από τον έλεγχο εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ.186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994 ως ίσχυαν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο και προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα εξωλογιστικώς.

Επειδή, με το άρθρο 105 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως *ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101* λαμβάνονται: α) Το *τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί*, καθώς και οι *αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί*. β) Το *εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48*. 2. Από τα *ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.....*

Επειδή, με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, ... δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.... Στον επόμενο μήνα μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που ορίζονται από την παράγραφο αυτή, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση ή μη από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, καθώς και τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αναφέρονται, όπως αυτές έχουν ορισθεί με όλες τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ.1005/2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «*Η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (ΣτΕ 3404/1995, ΣτΕ 1577/1985)*».

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (ΣτΕ 2699/1972, ΣτΕ 2660/1973, ΣτΕ 317/1974, ΣτΕ 2483/1975, ΣτΕ 770/1977, ΣτΕ 575/1978, ΣτΕ 283/1979, ΣτΕ 2368/1980, ΣτΕ 1169/1980, ΣτΕ 1219/1982, ΣτΕ 3013/1984, ΣτΕ 314/1987, ΣτΕ 703/1988, ΣτΕ 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνολολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που

συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνα με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, ορθώς από τον έλεγχο της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 31 του Ν.2238/1994 οι εξής δαπάνες:

- ✓ «Τόκοι και Έξοδα βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τις τράπεζες για ληφθέντα δάνεια» ποσού 282.468,91€, καθόσον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχαν έγγραφα από τα οποία να προκύπτει το ύψος των δανείων και των τόκων και δικαιολογητικά (έγγραφα) από τα οποία να προκύπτει ότι τα εν λόγω δάνεια χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης (ΣτΕ 3404/95, ΣτΕ1577/1985). Άλλωστε, παρά το ότι με το με αριθ. πρωτ. ... - **3/5/2018** έγγραφο της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης ζητήθηκαν οι συμβάσεις των ανωτέρω δανείων, οι λογαριασμοί στους οποίους εκταμιεύτηκαν καθώς και ποιους σκοπούς εξυπηρέτησαν, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημά της, ούτε προσκόμισε κάποια στοιχεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.
- ✓ «Έξοδα ταξιδιών» ποσού 16.255,62€, καθώς δε συνοδεύονταν από τα απαραίτητα δικαιολογητικά π.χ. λίστα ατόμων που ταξίδεψαν, boarding pass προκειμένου να επιβεβαιωθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης κατά το άρθρο 31 παρ.1 περ. α' του Ν.2238/1994.
- ✓ «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας» ποσού 48.355,40€ καθώς δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά όπως στοιχεία πελατών προκειμένου να επιβεβαιωθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης και η πραγματοποίησή της στον κύκλο της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της προσφεύγουσας (ΣτΕ 1082/1992 και ΔΠΠ 30702/1993).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, από τον έλεγχο διενεργήθηκε τόσο λογιστικός όσο και εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών, όπου τα αποτελέσματα του εξωλογιστικού προσδιορισμού ήταν μεγαλύτερα και ήταν αυτά που τελικώς λήφθηκαν υπόψη. Επισημαίνεται ότι κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό τα καθαρά κέρδη προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων εσόδων με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα όποια έξοδα και δαπάνες.

Κατά συνέπεια, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφεύγουσας περί εκ παραδρομής μη καταχώρησης δαπάνης και περί έλλειψης αιτιολογίας επιβολής των σχετικών προστίμων ΚΒΣ λόγω μεγέθους και συχνότητας της αποδιδόμενης παράβασης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.2523/1997 ως ίσχυε ορίζεται ότι: «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής

κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) ευρώ. ... ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών. ... 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο' συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: ... 7. Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση. ... 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). ... δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η

Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012**).

Επειδή όπως αναλυτικά και εμπειριστατωμένα αναφέρονται στις σελίδες **6 - 47** της από **31/8/2018** σχετικής έκθεσης ΚΒΣ από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι διαπιστωθείσες παραλείψεις, παρατυπίες και ανακρίβειες στα βιβλία της προσφεύγουσας είναι μεγάλης έκτασης, η τελευταία δεν εμφανίζει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης ενώ περαιτέρω παραβιάζεται και η αρχή της αντικειμενικότητας ως βασική αρχή της λογιστικής επιστήμης και επιπλέον διαπιστώθηκε μη καταχώρηση στοιχείων εξόδου και συγκεκριμένα ποσών 2.747,10€ και 301,60€ που αφορούσαν αποζημιώσεις απόλυσης υπαλλήλων (... με ΑΦΜ:... και ... με ΑΦΜ:...).

Κατά συνέπεια, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο λόγο της προσφεύγουσας περί τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ επειδή στηρίζεται στην παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας Εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2259/200 ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, πρόκειται για ετερόρρυθμη εταιρεία η οποία προήλθε από μετατροπή, ως συνέχεια και καθολική διάδοχος της Η ανώνυμη εταιρεία είχε συσταθεί νόμιμα με το με αρ. ... /...-2003 καταστατικό σύστασης ΑΕ, το οποίο δημοσιεύθηκε στις .../2003 στο ΦΕΚ με αριθμό ... , ενώ μετετράπη σε ΕΕ το έτος 2014 (ΓΕΜΗ ... /...-2014) διατηρώντας τον ίδιο αριθμό μητρώου ΓΕΜΗ ... και ΑΦΜ.

Επειδή όπως αναφέρθηκε προηγουμένως ορθώς η ελεγκτική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας στη φορολογία εισοδήματος. Ακολούθως, εξέλαβε τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα ως φορολογητέες εκροές στη φορολογία ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της προσφεύγουσας περί μη έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού λόγω ελλιπούς επικοινωνίας και ενημέρωσης εν όψει της πρώτης διαχειριστικής χρήσης στην οποία προβλεπόταν η έκδοση του σχετικού πιστοποιητικού

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 (όπως ίσχυε πριν αυτό αντικατασταθεί με την παρ. 8 του άρθρου 8 του Ν. 4110/2013 και σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου και ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2012), ισχύει ότι: «5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Στις Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.) και στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1159/2011, ισχύει ότι: «Άρθρο 2 Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων 1. Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιριών είναι οι διοικήσεις τους. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία. Ο προσδιορισμός και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγράφων ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγράφων κάθε μήνα. 2. Όλα τα φορολογικά έγγραφα της εταιρίας, υπογράφονται από «λογιστή φοροτεχνικό», κάτοχο ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του Ν.2525/1997, όπως ισχύει.

Άρθρο 3 Περιεχόμενο Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού 6. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. 7. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στην βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ) το αργότερο σε δέκα (10) ημέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της επιχείρησης από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων».

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την προσφεύγουσα δεν εκδόθηκε από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των δέκα ημερών από την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ.1159/2011 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ.82 §5 του Ν.2238/94, συνεπώς ορθώς από την

ελεγκτική αρχή επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της προσφεύγουσας περί μη ανταπόκρισής της σε έγγραφα αιτήματα της ελεγκτικής αρχής για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οφειλόταν στην έλλειψη επικοινωνίας της προσφεύγουσας με τον υπεύθυνο τήρησης του λογιστηρίου της

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι:

- ✓ ο έλεγχος της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. ... – **3/5/2018** έγγραφο αίτημα με το οποίο όπως προαναφέρθηκε, ζητούσε την προσκόμιση αφενός δικαιολογητικών που αφορούν την από 31/12/2012 εγγραφή που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία της με πίστωση του λογαριασμού «Ταμείο» και αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού «Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο», αφετέρου την αναλυτική κατάσταση των δανείων που έλαβε η προσφεύγουσα, τους λογαριασμούς που αυτά εκταμιεύτηκαν καθώς και τους σκοπούς που αυτά χρησιμοποιήθηκαν.
- ✓ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο το θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο επενδύσεων και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου παρά τα με αρ. πρωτ. ... – **16/5/2018** και ... – **2/3/2018** έγγραφα αιτήματα του ελέγχου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα δεν παρείχε επιπλέον πληροφορίες ούτε προσκόμισε τα παραπάνω βιβλία ή άλλα στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της.

Κατά συνέπεια ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον έκτο λόγο της προσφεύγουσας περί λανθασμένης επιβολής τέλους χαρτοσήμου πλέον προσαύξησης υπέρ ΟΓΑ, σε κάθε κίνηση του λογαριασμού είτε κατάθεση είτε ανάληψη σύμφωνα με την αντίστοιχη προσβαλλόμενη πράξη γιατί με δεδομένο ότι η κίνηση τέτοιου λογαριασμού εκλαμβάνεται ως δανειακή σύμβαση θα έπρεπε να επιβληθεί μόνο κατά τη χορήγηση (εκταμίευση) του σχετικού ποσού.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται, ότι «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου αποδεικνύεται, ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 6 του Ν.Δ.4535/1964 ορίζεται ότι, «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ». Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λ.π) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Διευκρινίζεται ότι κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης «η ανάληψη χρημάτων» δεν αναφέρεται στην ανάληψη από τον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων απ' αυτούς χρημάτων, η οποία στην περίπτωση αυτή επέχει θέση εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης, αλλά στην «ανάληψη χρημάτων» ως αυτοτελή πράξη, με την έννοια της χορήγησης το πρώτον χρημάτων από την εταιρεία ή την επιχείρηση στον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο προς διευκόλυνση τους. ... Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης.(Υποικ.. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81).

Εάν από εταίρο ή μέτοχο ή άλλο πρόσωπο γίνεται ανάληψη μέρους η ολόκληρης της κατάθεσής του, η οποία υποβλήθηκε στο τέλος 1%, για την πράξη αυτή δεν οφείλεται αναλογικό τέλος. Το τέλος χαρτοσήμου 1% επί καταθέσεων ή αναλήψεων καταβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψη στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών (Άρθρο 3 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. και ΥΠΟΙΚ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/1980 και Εγκ. 11/1981).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κίνηση τέτοιου λογαριασμού θεωρείται δανειακή σύμβαση επομένως το χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου θα έπρεπε να επιβληθεί μόνο κατά τη χορήγηση (εκταμίευση) των σχετικών ποσών.

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις και αναλήψεις διαφόρων ποσών αφορούν ταμειακές διευκολύνσεις από/προς τους μετόχους χωρίς να έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες από το άρθρο 30 του Π.Δ.99/77 (Κ.Φ.Σ.), όπως διατηρήθηκε σε ισχύ για τη χρήση 2012 με το άρθρο 39 παρ. 10 του Π.Δ.186/1992, Δηλώσεις Απόδοσης Τελών και ΟΓΑ Χαρτοσήμου και ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 469.650,00€. Για το παραπάνω ποσό, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο ως ταμειακή διευκόλυνση προς την προσφεύγουσα επιβλήθηκε χαρτόσημο 1% και ΟΓΑ Χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ τέταρτο εδάφιο του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, με την παρούσα, λαμβάνοντας υπόψη τις κινήσεις των σχετικών λογαριασμών και κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων της «ανάληψης χρημάτων» ως αυτοτελούς πράξης, με την έννοια της χορήγησης το πρώτον χρημάτων από την εταιρεία στον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο προς διευκόλυνση τους, οι παρακάτω εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΧΡΕΩΣΗ
27/04/2012	33-07-00-0000	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ ΜΕΤΟΧΟΥ Α'	50.000,00€
30/04/2012	33-07-00-0000	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ ΜΕΤΟΧΟΥ Α'	50.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ			100.000,00€

δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής χαρτοσήμου και τέλους ΟΓΑ καθώς επέχουν θέση εξόφλησης από την προσφεύγουσα της αρχικής κατάθεσης του μετόχου. Συνεπώς το ποσό της ταμειακής διευκόλυνσης από/προς τους μετόχους στο οποίο πρέπει να επιβληθεί χαρτόσημο 1% και ΟΓΑ Χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ τέταρτο εδάφιο του Κ.Ν.Τ.Χ., λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ανέρχεται σε 469.650,00€ - 100.000,00€ = **369.650,00€**.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **17/10/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «... » - **ΑΦΜ**:... και συγκεκριμένα:

- ✓ την **τροποποίηση**: της με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ΚΝΤΧ (ΠΔ.28/7/1931) της διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2012
- ✓ και την **επικύρωση**: **α)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2018, **β)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997, **γ)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **δ)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **ε)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012 και **στ)** της με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2012

- Η με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	250,00€

- Η με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	10.000,00€

- Η με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ

	Ποσό
Πρόστιμο	300,00€

- Η με αριθ. ... – **31/8/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ

	Ποσό
Πρόστιμο	300,00€

- Η με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	434.282,26€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	217.141,13€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	177.534,59€
Καταλογιζόμενο ποσό	828.957,98€

- Η με αριθ. ... – **31/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	62.415,46€
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	31.207,73€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	25.515,44€
Καταλογιζόμενο ποσό	119.138,63 €

- Η με αριθ.... – **31/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ΚΝΤΧ (ΠΔ.28/7/1931)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ: ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ και ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	469.650,00€	369.650,00€	-100.000,00€
Χαρτόσημο	4.696,50€	3.696,50€	-1.000,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	939,30€	739,30€	-200,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 (50%) και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου (62*0,73%=45,26%)	4.266,47€	3.521,29€	-745,18€
Εισφορά ΟΓΑ - πρόστιμο άρθρου 58 (50%) και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ (62*0,73%=45,26%)	855,34€	704,26€	-151,08€
Σύνολο	10.757,61€	8.661,35€	-2.096,26€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.