



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

28/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

774

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στην κατά **α)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και **β)** της υπ' αριθ. Πράξης επιβολής προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 και των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου για την προσφεύγουσα, από 518.964,35 € σε 511.024,01 €, ήτοι κατά 7.940,34 €.

β) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. β' του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013 του ΚΦΔ και των ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017 & ΠΟΛ. 1067/2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2016-2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2016-2017, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για την προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΧΑΡΤΙΟΥ ΥΓΕΙΑΣ, ΧΑΡΤΟΜΑΝΤΙΛΩΝ, ΜΑΝΤΙΛΙΩΝ ΚΑΙ ΠΕΤΣΕΤΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ, ΤΡΑΠΕΖΟΜΑΝΤΙΛΩΝ ΚΑΙ ΠΕΤΣΕΤΩΝ ΦΑΓΗΤΟΥ, ΑΠΟ ΧΑΡΤΙ», με Α.Φ.Μ. και έδρα

Για το φορολογικό έτος 2016, μετά και την υποβολή της με αριθ. Τροποποιητικής δήλωσης που υπέβαλε η προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 & 398 του ν. 4512/2018, δεν προέκυψαν περαιτέρω λογιστικές διαφορές βάσει του ελέγχου.

Για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα κάτωθι:

- Δαπάνες καυσίμων συνολικής αξίας 2.055,00 €
- Δαπάνες που αφορούν διαφημιστικές δράσεις συνολικής αξίας 20.912,00 € (8.142,00 €+12.770,00 €)
- Απόσβεση δαπανών αναδιαμόρφωσης (ανακαίνισης) ποσού 2.126,99 €

Επιπλέον, ο έλεγχος πρόσθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσό ύψους 2.286,49 €, ως διαφορά από υπερτιμολόγηση.

Επομένως, προσδιορίστηκαν για την προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές ύψους 27.380,48 €.

Εν συνεχεία συντάχθηκε, για το φορολογικό έτος 2017, το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθ. 28 του ΚΦΔ, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικό μήνυμα, με το οποίο αποδέχτηκε τις διαφορές.

Για το φορολογικό έτος 2017, υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η με αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με επιφύλαξη, η οποία έλαβε αριθ. πρωτ. Με την ως άνω επιφύλαξη, η προσφεύγουσα αιτήθηκε την μεταφορά των, συσσωρευμένων από το φορολογικό έτος 2012 και μετά, φορολογικών ζημιών της απορροφώμενης εταιρείας οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στην αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2017. Η ως άνω επιφύλαξη απορρίφθηκε σιωπηρώς από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και ακολούθως ασκήθηκε η με αριθ. ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία επίσης έτυχε σιωπηρής απόρριψης και εν συνεχεία η προσφεύγουσα κατέφυγε στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών όπου η υπόθεση έλαβε αρ.

Συνεπεία της υπ' αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (αριθ. πρωτοκόλλου), πραγματοποιήθηκε επίσης έλεγχος για τη διαπίστωση της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 54 του ΚΦΕ σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 56 του ίδιου Κώδικα, στην επίδικη συγχώνευση της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας, σύμφωνα με τον οποίον κρίθηκε ότι ορθώς η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε τις συσσωρευμένες ζημιές της απορροφώμενης για συμψηφισμό, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και συνακόλουθα την αποδοχή της με αριθ. έγγραφης επιφύλαξης επί της με αριθ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ. έγγραφη επιφύλαξη της εταιρείας, η οποία συνόδευσε την από και με αριθ. καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017. Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα της εταιρείας να μεταφέρει το συνολικό ποσό των φορολογικών ζημιών χρήσεως, ύψους 17.153.894,49 € το οποίο προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η απορροφηθείσα από την προσφεύγουσα κατόπιν συγχωνεύσεως εταιρεία
- Στην από έκθεση ελέγχου δεν παρατίθενται αναλυτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η συνδρομή περιστάσεων που αποκλείουν την αναγνώριση των εν λόγω δαπανών. Σε κάθε περίπτωση συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για την έκπτωση των επίμαχων δαπανών και επομένως η με αριθ. οριστική πράξη φόρου εισοδήματος είναι ακυρωτέα και κατ' επέκταση, η με αριθ. πράξη

επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί καθώς δεν προκύπτει ανακριβής υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

[...]

8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1207/20-12-2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα “Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων”, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«3. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων που αφορούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι από 1.1.2014 και μετά, ανεξαρτήτως των χρήσεων που αφορούν, ισχύουν τα ακόλουθα:

.....

στ) Εάν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε ρητά ή σιωπηρά λόγω παρόδου της προθεσμίας εντός της οποίας μπορούσε να εκδοθεί η απόφαση επί αυτής ή λόγω εφαρμογής τυχόν αντίθετων οδηγιών πριν την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και δεν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα δικαστική προσφυγή, δεν απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. διότι τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχουν ήδη ασκήσει την αρμοδιότητά τους και συνεπώς τα σχετικά αιτήματα των φορολογούμενων δεν γίνονται αποδεκτά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας:

«1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδικώς για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης ...»

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την αποδοχή της με αριθ. έγγραφης επιφύλαξή της επί της με αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών.

Επειδή κατά της ανωτέρω τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών ασκήθηκε ενώπιον της Υπηρεσίας μας η με αριθ. ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς και εν συνεχεία ασκήθηκε η με αριθ. προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή η υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών: *«υποχρεώνει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες, προκειμένου να διενεργηθεί αρμοδίως (από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το οποίο διενεργεί τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος) έλεγχος για τη διαπίστωση της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 56 του ίδιου Κώδικα, στην επίδικη συγχώνευση της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας....., σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στο σκεπτικό. Η έκθεση ελέγχου που θα συνταχθεί σχετικά, καθώς και αυτή του τακτικού ελέγχου (στην περίπτωση που έχει ήδη συνταχθεί κατά την κοινοποίηση αρμοδίως της απόφασης αυτής) να προσκομιστούν στη Γραμματεία του Δικαστηρίου (τμήμα 2ο Τριμελές) τριάντα (30) ημέρες πριν από την άνω ορισθείσα δικάσιμο. Επί του πορίσματος του ελέγχου η προσφεύγουσα δικαιούται σε ανταπόδειξη».*

Επειδή όπως αναφέρεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (σελ. 98-120) ορθά η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε τις συσσωρευμένες ζημιές της απορροφώμενης για συμψηφισμό, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το 2017, καθόσον, ενώ η υπό κρίση πράξη αποτελεί συγχώνευση κατά την έννοια του άρθρ. 54 του ΚΦΕ και τηρούνται οι τυπικές προϋποθέσεις που αρχικά θέτει ο νόμος, ωστόσο, αποδεδειγμένα συνέτρεχαν τα συστατικά στοιχεία του τεκμηρίου της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής στην περίπτωση που η προσφεύγουσα ήθελε πράξει αλλιώς και να μεταφέρει τις ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση δεν είχε λάβει χώρα.

Επειδή, η πρώτη προσφυγή της προσφεύγουσας απορρίφθηκε σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας, απαραδέκτως στρέφεται με νέα ενδικοφανή προσφυγή για την ίδια πράξη.

Επειδή σε κάθε περίπτωση εκκρεμεί στα διοικητικά δικαστήρια η εκδίκαση της με αριθ. προσφυγής επί της με αριθ. έγγραφης επιφύλαξης της προσφεύγουσας σχετικά με τη με αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές

συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26, ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ. Π. Α. εισροών, η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει

ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους. ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.

[...]

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα: [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας. θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται. ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται. ια) Τον

όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών. ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν. ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση». ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορειών ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία». ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα. ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 1080529/ 10739/ Β0012/ΠΟΛ.1178/30.8.1999 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«1. Με την υπ` αριθ. 1032932/10318/Β0012/ΠΟΛ.1079/29.3.1999 διαταγή μας, είχε γίνει δεκτό ότι τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις απευθείας σε καταστήματα λιανικής πώλησης (κυρίως super markets), ως έξοδα προώθησης και προβολής για την τοποθέτηση των προϊόντων τους σε εμφανείς χώρους των καταστημάτων αυτών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς προηγούμενη καταβολή του τέλους διαφημίσεων υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων, γιατί, όπως μας γνώρισε η Γενική Διεύθυνση Τοπικής Αυτοδιοίκησης – Διεύθυνση Οικονομικών ΟΤΑ του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, τα πιο πάνω καταβαλλόμενα ποσά δεν συνιστούν διαφήμιση υπαγόμενη στο διαλαμβανόμενο τέλος διαφημίσεων.

2. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, με τις υπ` αριθ. 864 και 865/1999 αποφάσεις του, που επιδόθηκαν την 18.8.1999 στην αρμόδια ΔΟΥ, αποφάνθηκε ότι τα άνω ποσά υπόκεινται στο τέλος διαφημίσεων υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλούμε την προαναφερόμενη διαταγή μας από το χρόνο έκδοσής της και κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της περ. ιδ` της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, τα εν λόγω ποσά δεν αναγνωρίζονται προς

έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του ως άνω τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου Δήμου ή Κοινότητας.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1113/2015 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

i) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή εν προκειμένω δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσό ύψους 2.055,00 € το οποίο αφορούσε δαπάνη καυσίμων, διότι η σχετική ΑΛΠ δεν ανέγραφε τον αριθμό πινακίδας σε αντίθεση με τις διατάξεις του άρθ. 22 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ. 1003/2014.

Επειδή επιπλέον δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τα κάτωθι:

- Το με αριθ. ΤΠΥ- εκδόσεως με την αιτιολογία δαπάνη καθαρής αξίας 5.142,00 €,
- Το με αριθ. ΤΠΥ- εκδόσεως με την αιτιολογία δαπάνη καθαρής αξίας 3.000,00 €,
- Το με αριθ. ΤΠ- εκδόσεως με την αιτιολογία δαπάνη καθαρής αξίας 2.920,00 €,
- Το με αριθ. ΤΠ- εκδόσεως με την αιτιολογία δαπάνη καθαρής αξίας 9.850,00 €,

διότι αφορούν διαφημιστικές δαπάνες υποκείμενες σε τέλος διαφήμισης, για τις οποίες ωστόσο δεν καταβλήθηκε το αναλογούν τέλος διαφήμισης ως οφειλόταν.

Επειδή για εργασίες ύψους 67.000,00 € οι οποίες πραγματοποιήθηκαν τον Δεκέμβριο του 2016, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα να αποσβέσει την ως άνω δαπάνη κατά την διάρκεια της μίσθωσης, ήτοι $67.000,00 \text{ €} / 9 = 7.444,44 \text{ €}$. Ως εκ τούτου προσδιορίστηκε διαφορά ύψους 2.126,99 € ως λογιστική διαφορά, καθώς η προσφεύγουσα είχε εκπέσει ποσό 9.571,43 €.

Επειδή επιπλέον το κόστος παροχής των υπηρεσιών μάρκετινγκ, θα πρέπει να ανέρχεται σε 264.821,51 €, και όχι περισσότερο, προσδιορίστηκε ποσό ύψους 2.286,49 € ως λογιστική διαφορά, καθώς η προσφεύγουσα είχε εκπέσει ποσό 267.108,00 €.

Επειδή η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθ. 28 του ΚΦΔ, με το με αριθ. Πρωτ..... ηλεκτρονικό μήνυμα, αποδέχτηκε τις ως άνω λογιστικές διαφορές ύψους 27.380,48 €.

Επειδή στην από οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και αιτιολογούνται πλήρως οι ως άνω διαφορές. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της δεν πρόβαλλε κάποιον ισχυρισμό ή προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με το πρόστιμο του άρθ. 54 του ΚΦΔ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ:

«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:

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

...».

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων ότι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών) [...]

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για

καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

9. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015, σε περίπτωση που η διαφορά του φόρου μεταξύ πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και φορολογικής δήλωσης υπερέβαινε σε ποσοστό το 50% του φόρου που προέκυπτε με βάση τη φορολογική δήλωση, χωρίς η ανακρίβεια να οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου, επιβαλλόταν πρόστιμο ίσο με το 30% του ποσού της παραπάνω διαφοράς φόρου (παρ. 1 περ. β' προϊσχύσαντος άρθρου 58). Με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 προβλέπεται για την ως άνω περίπτωση η επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του ποσού της διαφοράς του φόρου (παρ. 1 περ. γ' νέου άρθρου 58).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε

φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2.

Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου, διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση τελών χαρτοσήμου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον ΚΦΔ, νοείται ως ανακριβής /μη υποβολή δήλωσης η αντίστοιχη ανακριβής / μη απόδοση των τελών χαρτοσήμου που οφείλονται.»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ επιβάλλονται σε περιπτώσεις μη υποβολής και εκπρόθεσμης υποβολής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι η υποβληθείσα δήλωση είναι ανακριβής από την οποία προκύπτει διαφορά φόρου κάτω από 5% της αρχικής για την χρήση 2017, για την οποία ανακρίβεια δεν προβλέπεται πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

Επειδή ωστόσο η περίπτωση της διαπίστωσης ανακριβούς δήλωσης κατόπιν ελέγχου δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54, αλλά από τις διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ και σύμφωνα με τις διατάξεις της προαναφερόμενης ΠΟΛ. 1252/2015 μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης, που σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα για την ίδια παράβαση γίνεται σύγκριση και επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα της επεβλήθη το κρινόμενο πρόστιμο, γίνεται δεκτός και με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και:

Α) την επικύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Β) την ακύρωση της υπ' αριθ. Πράξης επιβολής προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.940,34 €
---------------------	------------

Β) Πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.