



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25.5.2023

Αριθμός απόφασης: 464

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με, κατά

• της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2016

• της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, και

• της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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 την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 45.680,26 €, πλέον ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ύψους 9.136,06 €, καθώς και προστίμου χαρτοσήμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 22.840,14 € και προστίμου ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 4.568,02 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 επαναπροσδιορίστηκε η ζημιά βάσει ελέγχου στο ποσό των 1.540.231,77 € από 2.335.680,26 € βάσει δήλωσης, και προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ύψους 21,60 € και διαφορά ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ύψους 4,32 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 επαναπροσδιορίστηκε η ζημιά βάσει ελέγχου στο ποσό των 1.310.224,33 € από 3.469.173,68 € βάσει δήλωσης, και προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ύψους 21,60 € και διαφορά ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ύψους 4,32 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

2016		
.....	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ 2016	26.473,14 €
.....	ΕΝΦΙΑ (ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΣΟ 34.771,20 ΑΝΤΙ ΤΟΥ ΟΡΘΟΥ 30.628 18	4.143,02 €
.....	ΤΟΚΟΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΙ	117.133,08 €
.....	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	630.115,97 €
.....	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	17.021,28 €
.....	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	1.440,00 €

2017

.....	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	54,06 €
.....	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ 2017	1.600,00 €
.....	ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ/ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	227.465,64 €
.....	ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ ΦΜΑΠ	230.757,45 €
.....	ΤΟΚΟΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΙ	174.624,94 €
.....	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	724.723,89 €
.....	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	2.836,88 €
.....	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	1.440,00 €

Ζημιά παρελθουσών χρήσεων φορολογικού έτους 2016: 1.695.342, 71 €

Ζημιά παρελθουσών χρήσεων φορολογικού έτους 2017: 1.540.231,77 €

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου, από τις εγγραφές στα προσκομισθέντα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης, το αναλυτικό καθολικό και τα Ισοζύγια Γενικού Καθολικού – Αναλυτικών Καθολικών, διαπιστώθηκαν εγγραφές ανοίγματος βιβλίων την 1/1/2016 και 1/1/2017 και κλεισίματος βιβλίων την 31/12/2016 και 31/12/2017 αντίστοιχα, σε λογαριασμούς τόσο του ενεργητικού - Λοιποί Χρεώστες Διάφοροι (33.95), όσο και του Παθητικού - Πιστωτές Διάφοροι (53.92), τα υπόλοιπα των οποίων έχουν ως εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΠΟΣΟΣΤΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΚΑΙ ΟΓΑ ΧΑΡΤ/ΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ €
.....	1.800.000,00	1,2%	21.600,00
.....	1.591.036,19	1,2%	19.092,44
.....	961.246,57	1,2%	11.534,96
.....	52.191,30	2,4%	1.252,60
.....	106.218,20	1,2%	1.274,61
.....	5.142,00		61,70
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ €			4.515.834,26 €		54.816 32 € (= χαρτόσημο 45.680,26 € + ΟΓΑ χαρτοσήμου 9.136,06 €)

5.1.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 (1/1/2017-31/12/2017)

ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΠΟΣΟΣΤΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΚΑΙ ΟΓΑ ΧΑΡΤ/ΜΟΥ	Σ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ €
.....	1.800.000,00	1,2%	21.600,00
.....	1.591.036,19	1,2%	19.092,44
.....	961.246,57	1,2%	11.534,96
.....	52.191,30	2,4%	1.252,60
.....	106.218,20		1.274,61
.....	5.142,00	1,2%	61,70
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ €			4.515.834,26 €		54.816 32 € (= χαρτόσημο 45.680,26 € + ΟΓΑ χαρτοσήμου 9.136,06 €)

Δεν διαπιστώθηκαν χρεοπιστώσεις εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών και δεν προκύπτει να έχουν καταβληθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση Τέλη Χαρτοσήμου για τις ανωτέρω εγγραφές σε προηγούμενα του ελέγχου έτη, ούτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία που να αποδεικνύουν την καταβολή αυτών από τα αντισυμβαλλόμενα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Δεδομένου ότι εντός των ελεγχόμενων ετών υπήρξε μεταφορά των υπολοίπων του 2016 στο 2017 ενώ δεν προέκυψαν εγγραφές εντός του φορολογικού έτους 2017, καταλογίσθηκαν στο έτος 2016 τα οφειλόμενα ποσά τελών χαρτοσήμου, ΟΓΑ χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση/ανάληψη για τις περιπτώσεις των υπολοίπων των λογαριασμών Χρεώστες Διάφοροι' (33.95) 'Πιστωτές Διάφοροι (53.92) και 2% στην περίπτωση της στην περίπτωση του λογαριασμού ...

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 13 και 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου. Για να επιβληθεί χαρτόσημο σε δοσοληπτικό λογαριασμό απαιτείται καταρχήν η λογιστική κίνηση αυτού. Οι υπό κρίση λογαριασμοί δεν παρουσιάζουν κίνηση ούτε στα ελεγχόμενα έτη ούτε στα προγενέστερα έτη. Από τις προσκομιζόμενες με την παρούσα προσφυγή καρτέλες ετών 2012 και μετά προκύπτει ότι οι ελεγχόμενοι λογαριασμοί δεν παρουσιάζουν καμία κίνηση. Συνεπώς αν υπήρχε κίνηση θα ήταν σε έτος προ του 2012, και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ. Συγκεκριμένα, εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν εκπίπτουν ποσά τόκων ύψους 742.249,05 € στο 2016 και 632.848,03 € στο 2017 με την αιτιολογία ότι δεν εξυπηρετούσαν τον σκοπό της επιχείρησης.

Τα σχετικά δάνεια ήταν παραγωγικά, προς τούτου η προσφεύγουσα αναφέρει ότι θα προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Όσον αφορά τον 1^ο ισχυρισμό αναφορικά με την επιβολή τελών χαρτοσήμου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «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, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1: «Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων»

στο Άρθρο 3: «Επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιουδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.»

στο Άρθρο 14: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιουδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

Στην παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α' 75), 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, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (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 χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

«Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού πινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης».

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (ΣΤΕ 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί κατά νόμο τις προϋποθέσεις και χαρακτηρίζεται εκ του λόγου τούτου ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15§1 περ. α' ή 13§1 περ. α' του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω κατά περίπτωση τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι:

α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσοτέρων της μιας πράξεων. Θα πρέπει δηλαδή να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κάθε δε ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης, και

β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή, προϋπόθεση για την ειδική χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στη περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1 α' ή 13 παρ. 1 α' του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του

τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ιδίου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία (Παναγιώτη Θ. Ρέππα, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε. 5η έκδοση, σελ. 643-644), «Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμείνει αδρανής καθόλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3% κατά περίπτωση. Σημειώνεται, ότι εάν το παραπάνω υπόλοιπο, το οποίο χαρτοσημάνθηκε, κατά τα ανωτέρω, με τέλος χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση, μεταφερθεί και στη μεθεπόμενη χρήση, επίσης, ως απλή κατάθεση, δε θα υπαχθεί σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, επειδή το υπόλοιπο αυτό έχει ήδη χαρτοσημανθεί, ως απλή κατάθεση, στην προηγούμενη χρήση. Τούτο φυσικά ισχύει με την προϋπόθεση ότι ο δοσοληπτικός λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου και τη μεθεπόμενη αυτή χρήση»

Επειδή κάθε ανάληψη (ή κατάθεση) χρημάτων που προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1 % σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ Εδάφιο τέταρτο του άρθρ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β)εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά

τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣΤΕ 1767/1992, ΣΤΕ 1039/1996).

Επειδή στην εγκύκλιο **Εγκ. Κ 8802/654/1983**, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται: «Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) 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. 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)...».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, η αληθής έννοια των διατάξεων της νομοθεσίας περί τελών χαρτοσήμου, καθόσον αφορά την υπαγωγή των αναφερομένων στη νομοθεσία αυτή συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. σε τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφο αποδεικνύον την σύμβαση, πράξη κ.λπ., λογίζεται και κάθε εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία υποβάλλεται στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, για την κατ' αυτό το χρόνο αποδεικνυόμενη δικαιοπραξία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. «

Επειδή με την **Εγκύκλιο Ε.2147/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ** διευκρινίζονται τα εξής :

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β΄) σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι

«Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον ΚΝΤΧ (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του Ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., Ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του ΚΝΤΧ, οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1191/2017 διευκρινίζονται τα εξής:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της αριθ. 265//2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ , ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπό όψιν της η φορολογική αρχή κατά την

ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπό όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ . Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής .

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68 §2 του ΚΦΕ , πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68 §2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ , διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία.».

Επειδή με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1194/2017 διευκρινίζονται τα εξής:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία

αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....».

Επειδή εν προκειμένω, στις περιπτώσεις των υπολοίπων λογαριασμών ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 1% (ως απλή κατάθεση/ανάληψη) στο φορολογικό έτος 2016, και στην περίπτωση του υπολοίπου του λογαριασμού ο έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου 2% (ως δάνειο) στο φορολογικό έτος 2016.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προσκομίστηκαν τα αναλυτικά καθολικά των ως άνω λογαριασμών, περιόδων 1.1.12-31.12.12, 1.1.13-31.12.13, 1.1.14-31.12.14, 1.1.15-31.12.15, 1.1.16-31.12.16 & 1.1.17-31.12.17, οποία αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

	Λογαριασμός				
A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
15	01.01.2012	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.800.000,00 €		1.800.000,00 €
1165	31.12.2012	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.800.000,00 €	
230	01.01.2013	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.800.000,00 €		1.800.000,00 €
647	31.12.2013	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.800.000,00 €	
51	01.01.2014	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.800.000,00 €		1.800.000,00 €
333	31.12.2014	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.800.000,00 €	
31	01.01.2015	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.800.000,00 €		1.800.000,00 €
230	31.12.2015	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.800.000,00 €	
72	01.01.2016	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.800.000,00 €		1.800.000,00 €
224	31.12.2016	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.800.000,00 €	
46	01.01.2017	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.800.000,00 €		1.800.000,00 €
239	31.12.2017	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.800.000,00 €	
16	01.01.2012	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.591.036,19 €		1.591.036,19 €
1166	31.12.2012	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.591.036,19 €	

231	01.01.2013	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.591.036,19 €		1.591.036,19 €
648	31.12.2013	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.591.036,19 €	
52	01.01.2014	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.591.036,19 €		1.591.036,19 €
334	31.12.2014	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.591.036,19 €	
32	01.01.2015	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.591.036,19 €		1.591.036,19 €
231	31.12.2015	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.591.036,19 €	
73	01.01.2016	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.591.036,19 €		1.591.036,19 €
225	31.12.2016	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.591.036,19 €	
47	01.01.2017	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	1.591.036,19 €		1.591.036,19 €
240	31.12.2017	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		1.591.036,19 €	
			
38	01.01.2012	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		106.218,20 €	-106.218,20 €
1192	31.12.2012	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	106.218,20 €		
255	01.01.2013	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		106.218,20 €	-106.218,20 €
676	31.12.2013	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	106.218,20 €		
78	01.01.2014	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		106.218,20 €	-106.218,20 €
363	31.12.2014	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	106.218,20 €		
58	01.01.2015	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		106.218,20 €	-106.218,20 €
259	31.12.2015	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	106.218,20 €		
99	01.01.2016	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		106.218,20 €	-106.218,20 €
255	31.12.2016	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	106.218,20 €		
74	01.01.2017	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		106.218,20 €	-106.218,20 €
267	31.12.2017	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	106.218,20 €		
			
39	01.01.2012	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		5.142,00 €	-5.142,00 €
1193	31.12.2012	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	5.142,00 €		
256	01.01.2013	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		5.142,00 €	-5.142,00 €
677	31.12.2013	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	5.142,00 €		
79	01.01.2014	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		5.142,00 €	-5.142,00 €
364	31.12.2014	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	5.142,00 €		
59	01.01.2015	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		5.142,00 €	-5.142,00 €
260	31.12.2015	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	5.142,00 €		
100	01.01.2016	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		5.142,00 €	-5.142,00 €
256	31.12.2016	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	5.142,00 €		
75	01.01.2017	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ		5.142,00 €	-5.142,00 €
268	31.12.2017	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ	5.142,00 €		
			
19	01.01.2012	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	43.784,06 €		43.784,06 €
210	28.09.2012	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	8.407,24 €		
1169	31.12.2012	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		52.191,30 €	
234	01.01.2013	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	52.191,30 €		52.191,30 €

651	31.12.2013	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		52.191,30 €	
55	01.01.2014	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	52.191,30 €		52.191,30 €
337	31.12.2014	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		52.191,30 €	
35	01.01.2015	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	52.191,30 €		52.191,30 €
234	31.12.2015	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		52.191,30 €	
76	01.01.2016	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	52.191,30 €		52.191,30 €
228	31.12.2016	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		52.191,30 €	
50	01.01.2017	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	52.191,30 €		52.191,30 €
243	31.12.2017	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		52.191,30 €	
			
17	01.01.2012	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	961.246,57 €		961.246,57 €
1167	31.12.2012	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		961.246,57 €	
232	01.01.2013	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	961.246,57 €		961.246,57 €
649	31.12.2013	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		961.246,57 €	
53	01.01.2014	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	961.246,57 €		961.246,57 €
237	31.12.2014	1.243,20 €		962.489,77 €
335	31.12.2014	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		962.489,77 €	
33	01.01.2015	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	962.489,77 €		962.489,77 €
75	11.03.2015	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ		1.243,20 €	961.246,57 €
177	31.12.2015	ΕΝΟΙΚΙΟ	1.243,20 €		962.489,77 €
162	31.12.2015	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ		1.243,20 €	961.246,57 €
232	31.12.2015	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		961.246,57 €	
74	01.01.2016	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	961.246,57 €		961.246,57 €
166	30.12.2016	ΕΝΟΙΚΙΟ	1.243,20 €		962.489,77 €
167	30.12.2016	ΕΝΟΙΚΙΟ ΑΠ. ΕΙΣ. 18		1.243,20 €	961.246,57 €
226	31.12.2016	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		961.246,57 €	
48	01.01.2017	ΑΝΟΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	961.246,57 €		961.246,57 €
241	31.12.2017	ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ		961.246,57 €	

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις τέλη χαρτοσήμου απλής κατάθεσης/ανάληψης οφείλονται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων.

Περαιτέρω, προϋπόθεση για την ειδική χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στη περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1%

σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Στην περίπτωση υπολοίπου που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό και παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης (όταν ο λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου καθόλη τη διάρκεια της χρήσης) τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση σε τέλος χαρτοσήμου 1%, στο εν λόγω έτος που παρέμεινε αμετάβλητο.

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε 2147/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ η παραγραφή για τα τέλη χαρτοσήμου είναι κατ' αρχήν πενταετής, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης στα δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ήτοι δεν προκύπτει ότι υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία ούτε ότι υφίσταται η περίπτωση μη ενάσκησης του δικαιώματος έκδοσης κατατοπιστικής πράξης οφειλόμενη στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

Ως εκ τούτου, εν προκειμένω η παραγραφή είναι πενταετής.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου, τα προσκομισθέντα στοιχεία των αναλυτικών καθολικών των υπό κρίση λογαριασμών, τις διατάξεις τελών χαρτοσήμου και τις διατάξεις περί παραγραφής, κρίνεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου στις υπό κρίση περιπτώσεις τελών χαρτοσήμου, που καταλογίστηκαν με την από και με αρ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτος 2016, έχει παραγραφεί, και η εν λόγω πράξη πρέπει να ακυρωθεί. Αναλυτικότερα:

1. Όσον αφορά τους λογαριασμούς από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι δεν είχαν καμία κίνηση στα έτη 2012-2017. Το υπόλοιπο αυτών σχηματίστηκε σε περιόδους πριν από το 2012 και παρέμενε αμετάβλητο και μεταφερόταν από το 2012 μέχρι τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017. Δεδομένου ότι τα υπόλοιπα των ως άνω λογαριασμών παραμένουν αμετάβλητα τουλάχιστον από το έτος 2012, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις οφείλονταν τέλη χαρτοσήμου απλής κατάθεσης/ανάληψης στο έτος 2012 (ή σε προγενέστερο έτος) οπότε γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολή τους.

Στην υπό κρίση περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου για τα υπόλοιπα των λογαριασμών καταλογίστηκαν με την αρ. με την από και με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, ήτοι μετά την πάροδο τη πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

2. Όσον αφορά τον λογαριασμό ο έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου 2% -ως δάνειο- στο φορολογικό έτος 2016 στο υπόλοιπό του. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, προκειμένου περί συμβάσεων δανείου, για τις οποίες δεν καταρτίστηκε έγγραφο, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές - πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής

σύμβασης (ΣΤΕ 2047/1978, 1701/90, 2683/1988, 2761/1982, 1288/1989, 190/2009, 2911/1993, 2134/1987). Τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία (όταν αυτή λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω).

Ωστόσο, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, για την ανωτέρω περιπτώση του υπολοίπου του λογαριασμού που κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 2% -ως δάνειο- στο φορολογικό έτος 2016, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ, ώστε να καταλογιστεί επί του ανωτέρω υπολοίπου τέλος χαρτοσήμου για δάνειο με συντελεστή 2%.

Περαιτέρω, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός είχε μία χρέωση στο 2012, καμία πίστωση, και έκτοτε παύει να κινείται (δεν είχε καμία κίνηση στα έτη 2013 έως τα κρινόμενα έτη 2016 και 2017). Συνεπώς δεν δύναται να θεωρηθεί δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός ώστε να καταλογιστεί τέλος χαρτοσήμου 2%.

Ο εν λόγω λογαριασμός παύει να κινείται μετά το έτος 2012 (δεν είχε καμία κίνηση στα έτη 2013 έως τα κρινόμενα έτη 2016 και 2017) και το υπόλοιπο σχηματίστηκε σε περιόδους πριν από το 2013 και μεταφερόταν αμετάβλητο από το 2013 μέχρι τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017. Συνεπώς τυχόν υποχρέωση καταβολή τέλους χαρτοσήμου γεννήθηκε σε έτος το οποίο είχε παραγραφεί κατά την ημερομηνία έκδοσης και κοινοποίησης της από και με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου.

3. Όσον αφορά τον λογαριασμό (στο υπόλοιπο του οποίου ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση στο φορολογικό έτος 2016), από τα στοιχεία του ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι την 1.1.2012 έχει υπόλοιπο ποσού 961.246,57 €, το ύψος του οποίου παρέμεινε αμετάβλητο στις 31.12.2017 (ήτοι 961.246,57 €). Συγκεκριμένα, τα έτη 2012 και 2013 δεν παρουσιάζει καμία κίνηση, τα έτος 2014 έχει μία χρέωση για ενοίκιο ύψους 1.243,20 €, το 2015 χρέωση και δύο ισόποσες πιστώσεις για ενοίκιο ύψους 1.243,20 €, και το 2016 μία χρέωση και μία ισόποση πίστωση ύψους 1.243,20 €. Από τις εν λόγω κινήσεις και περιγραφή των κινήσεων του λογαριασμού, προκύπτει ότι οι ανωτέρω χρεωπιστώσεις ύψους 1.243,20 € αφορούν καταβολές ενοικίου και όχι ταμειακή διευκόλυνση. Ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω για το υπόλοιπο ύψους 961.246,57 € που μεταφέρεται αμετάβλητο από το έτος 2012 οφειλόταν τέλος χαρτοσήμου απλής κατάθεσης με συντελεστή 1% στο έτος γένεσης υποχρέωσης καταβολής ήτοι στο έτος 2012 (ή σε προγενέστερο έτος).

Στην υπό κρίση περίπτωση το τέλος χαρτοσήμου για το υπόλοιπο του λογαριασμού καταλογίστηκε με την αρ. με την από και με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, ήτοι μετά την πάροδο τη πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Όσον αφορά τον 2° ισχυρισμό αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά τόκων στα φορολογικά έτη 2016 και 2017

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσά τόκων και εξόδων τράπεζας Πειραιώς (#65.05.01) ύψους 630.115,97 € 724.723,89 € στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Όσον αφορά τα ανωτέρω ποσά, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο την αρ. Σύμβαση Πίστωσης με Ανοικτό Αλληλόχρεο Λογαριασμό της Τράπεζας μέχρι του ποσού των 300.000,00 €, και την καρτέλα πελάτη της τράπεζας με αριθ. Σύμβασης, με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 5.911.047,14 € την 30/12/2016 και 6.632.747 83 € την 30/12/2017.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, από την προσκομισθείσα τραπεζική σύμβαση και την καρτέλα πελάτη, υπάρχει τεράστια απόκλιση μεταξύ του ορίου του αλληλόχρεου λογαριασμού και του χρεωστικού υπολοίπου στις 30/12/2016 και στις 31/12/2017. Σημειώνεται ότι οι δραστηριότητες της ελεγχόμενης αφορούν 'ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ' και 'ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ', σε ιδιότητα ακίνητα τα οποία σύμφωνα με τα συμβόλαια αγοράς που προσκομίσθηκαν, είχαν αγοραστεί το έτος 2001, ήτοι πολύ πριν την υπογραφή της εν λόγω Σύμβασης Πίστωσης Αλληλόχρεου Λογαριασμού. Επιπροσθέτως σημειώνεται ότι οι τόκοι δανείων αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών, σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, ενώ από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση του δανείου με την εξόφληση επιχειρηματικών υποχρεώσεων ή με δαπάνες για επαγγελματικές εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η δαπάνη για τους εν λόγω τόκους δανείου, πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών αναγκών μη σχετιζόμενων με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα ανωτέρω ποσά τόκων και εξόδων τράπεζας

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά τόκων δεν εκπίπτουν, καθώς τα σχετικά δάνεια ήταν παραγωγικά. Προς τούτο η προσφεύγουσα αναφέρει στην προσφυγή ότι θα προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Ωστόσο, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας δεν έχουν προσκομιστεί σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου εισοδήματος, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι αρ. προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και συγκεκριμένα:

A. Την αποδοχή αυτής ως προς την αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2016 και την ακύρωση αυτής, ' ' συμφωνα με το ω άνω σκεπτικό.

B. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017.

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

- Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

	Ελέγχου	ΔΕΔ
Τέλη χαρτοσήμου	45.680,26 €	0,00 €
ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	9.136,06 €	0,00 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου	22.840,14 €	0,00 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	4.568,02 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	82.224,48 €	0,00 €

- Η υπ' αριθ. Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	Διαφορά
Ζημιά	795.446,49 €
Φόρος	0,00 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	21,60 €
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	4,32 €
Τέλος επιτηδεύματος	
Σύνολο για καταβολή	25,92 €

- Η υπ' αριθ. Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	Διαφορά
Ζημιά	795.446,49 €
Φόρος	0,00 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	21,60 €
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	4,32 €
Τέλος επιτηδεύματος	

Σύνολο για καταβολή	25,92 €
---------------------	---------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.