



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1245

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα τον ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμ. /19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμ./19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, δ) της με αριθμ./19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ε) της με αριθμ./19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, στ) της με αριθμ./19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, ζ) της με αριθμ./19-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, η) της με αριθμ./19-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 19/12/2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και χαρτοσήμου & ΟΓΑ και φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

α) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, περιορίστηκε η μεταφερομένη ζημία στο επόμενο φορολογικό έτος κατά το ποσό των 415.693,70 ευρώ και καταλογίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 7.409,83 ευρώ πλέον διαφοράς εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 1.481,97 ευρώ πλέον προστίμου χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 3.704,92 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου τελών χαρτοσήμου ποσού 740,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.337,70 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, περιορίστηκε η μεταφερομένη ζημία στο επόμενο φορολογικό έτος κατά το ποσό των 676.589,82 ευρώ και καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 13.309,75 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.654,88 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **19.964,63 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος 2.491,70 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.245,85 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.737,55 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

δ) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος 10.023,73 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 5.011,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **15.035,60 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

ε) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 18.922,67 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 3.784,53 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 9.461,33 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου τελών χαρτοσήμου ποσού 1.892,27 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **34.060,80 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ.

στ) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 18.595,74 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 3.719,15 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 9.297,87 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου τελών χαρτοσήμου ποσού 1.859,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **33.472,33 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ.

ζ) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 10.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 και 56 παρ. 2 του ν.4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το φάκελο τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

η) Με την υπ' αριθμ./19-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 10.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 και 56 παρ. 2 του ν.4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το φάκελο τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 19/12/2022 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και χαρτοσήμου & ΟΓΑ και φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./1/29-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Στα πλαίσια του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογικό έτος 2016

1. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των αγορών της προσφεύγουσας εταιρείας περιλαμβάνονται τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500 ευρώ έκαστο, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. (β) και (ιδ) του ν.4172/2013 και για τον λόγο αυτό ποσό 2.099,38 ευρώ προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

2. Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων/αρχείων, όπως αυτά προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατόπιν της με αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. ΕΞ 2022 ΠΔ Πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπεκμισθώνει στην επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και επωνυμία, ακίνητο στην παραλία, χωρίς να έχει δηλώσει το ιδιωτικό συμφωνητικό υπεκμίσθωσης στην σχετική πλατφόρμα των Μισθωτηρίων της gsis.gr και χωρίς να έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία/αρχεία αυτής το συμφωνηθέν μίσθωμα, το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 250.594,32 ευρώ ετησίως (20.882,86 μηνιαίως * 12).

3. Από τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού (καρτέλα) του λογαριασμού «38.00.00.0000 Ταμείο κεντρικού» του Ισοζυγίου της επιχείρησης, όπως αυτό προσκομίστηκε στον παρόντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης από την 01/01/2016 μέχρι την 31/12/2016 το υπόλοιπο του λογαριασμού θα ήταν αρνητικό. Προκειμένου ο λογαριασμός ταμείου να παρουσιάσει θετικό υπόλοιπο και στην προσπάθειά της η επιχείρηση να αντισταθμίσει το αρνητικό ταμείο και να εισέλθει στο επόμενο φορολογικό έτος με θετικό υπόλοιπο του 38.00.00.0000, καταχώρησε εγγραφές είσπραξης μετρητών από το διαχειριστή αυτής με πίστωση του Λογαριασμού 53.14.00.0001 Λογ/σμος διαχειριστή Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3296/2004, το ποσό των 163.000,00 ευρώ (463.000-300.000) αποτελεί λογιστική διαφορά για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου, καθόσον αφορά κατάθεση μετρητών και επί πλέον δεν έχει συμπεριληφθεί στις δαπάνες του Πίνακα 5 «Προσδιορισμός Ετήσιας Αντικειμενικής Δαπάνης» της ατομικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλλει για την χρήση 2016 ο εταίρος

Φορολογικό έτος 2017

1. Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων/αρχείων και των παραστατικών που επιλέχθηκαν από την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ 1124/2015 και της ΠΟΛ 1036/2017, διαπιστώθηκε ότι το τιμολόγιο/26-05-2017 που εκδόθηκε από την επιχείρηση «..... ΟΕ», ΑΦΜ, εκ παραδρομής καταχωρήθηκε στις αγορές του Λ 24.01.00.0013 με καθαρή αξία 2.820,00

ευρώ αντί του ορθού ποσού των 28,20 ευρώ. Ως εκ τούτου ποσό 2.791,80 ευρώ (2.820,00 – 28,20) προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

2. Από τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού (καρτέλα) του λογαριασμού «38.00.00.0000 Ταμείο κεντρικού» του ισοζυγίου της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτό προσκομίστηκε στον παρόντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης από την 01/01/2017 μέχρι την 31/12/2017 το υπόλοιπο του λογαριασμού θα ήταν αρνητικό. Προκειμένου ο λογαριασμός ταμείου να παρουσιάσει θετικό υπόλοιπο και στην προσπάθειά της η επιχείρηση να αντισταθμίσει το αρνητικό ταμείο και να εισέλθει στο επόμενο φορολογικό έτος με θετικό υπόλοιπο του 38.00.00.0000, καταχώρησε εγγραφές είσπραξης μετρητών από το διαχειριστή αυτής με πίστωση του Λογαριασμού 53.14.00.0001 Λογ/σμος διαχειριστή Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3296/2004, το ποσό των 304.000,00 ευρώ αποτελεί λογιστική διαφορά για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου καθόσον αφορά, όπως προαναφέρθηκε, κατάθεση μετρητών και επί πλέον δεν έχει συμπεριληφθεί στις δαπάνες του Πίνακα 5 «Προσδιορισμός Ετήσιας Αντικειμενικής Δαπάνης» της ατομικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλλει για την χρήση 2017 ο εταίρος

Με βάση όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	1/1/2016-31/12/2016	1/1/2017-31/12/2017
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) χρήσης	-298.541,87	-107.084,85
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	415.693,70	306.791,80
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) δήλωσης	117.151,83	199.706,95
Μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενης περιόδου	-270.963,10	-153.811,27
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΕΛΕΓΧΟΥ	-153.811,27	45.895,68

Επιπλέον για το ποσό του ετήσιου μισθώματος 250.594,32 ευρώ, το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία δε δήλωσε στους κωδικούς 006 και 007 στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ν της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε με τη με αριθμ./19-12-2022 οριστική πράξη το Τέλος Χαρτοσήμου και ΟΓΑ 3,6% από την εκμίσθωση ακινήτων.

Β. Φ.Π.Α.

Από τα τηρούμενα βιβλία/αρχεία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπεκμίσθωνε το διάστημα 01/01/2016-31/12/2017 στην επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», ΑΦΜ και επωνυμία, ακίνητο στην παραλία χωρίς να έχει δηλώσει το ιδιωτικό συμφωνητικό υπεκμίσθωσης στην σχετική πλατφόρμα των Μισθωτηρίων της gsis.gr, χωρίς να έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα

βιβλία/αρχεία αυτής και να έχει συμπεριλάβει στην δήλωση φόρου εισοδήματος ΝΠ περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 το συμφωνηθέν μίσθωμα, το οποίο ανέρχεται για το φορολογικό έτος 2016 στο συνολικό ποσό των 250.594,32 ευρώ. Το ως άνω εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτου δηλώθηκε για την επόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, όπως επίσης και η υπεκμίσθωση ενός περιπέτρου 25 τμ και μιας καντίνας 10 τμ. Τα ως άνω έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας από ενοίκια αποτελούν στην φορολογία Φ.Π.Α. απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα του έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών των ετών 2016 και 2017.

Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση διακανονισμού του φόρου των εισροών της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000, ήτοι ήταν υπόχρεη σχηματισμού του κλάσματος και για τις δυο ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκε ότι οι περιπτώσεις των απαλλασσόμενων εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των κοινών δαπανών αφορούν έσοδα από υπεκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, όπως αναλύεται στον κάτωθι πίνακα.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΧΔΕ (ΕΝΟΙΚΙΩΝ)			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	2016	2017
75.05.00.0000	Ενοίκια περιπέτρου (25 τ.μ)	0,00	3.000,00
75.05.00.0001	Ενοίκια καντίνας (10 τ.μ)	0,00	3.600,00
75.05.00.0002	Ενοίκια υπεκμίσθωσης κτιρίου σε	0,00	250.594,32
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	257.194,32
ΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΑΝ		250.594,32	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ		250.594,32	257.194,32

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε το μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών των φορολογικών ετών 2016 και 2017 στα ποσά των 6.801,51 ευρώ και 6.341,13 ευρώ αντίστοιχα.

Γ. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, όπως προκύπτει από τα αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, έχουν γίνει καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων από το, μέσω του Λογαριασμού 53.14.00.0001 του τηρούμενου Ισοζυγίου, καθώς και από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, μέσω του Λογαριασμού 33.95.00.000, ΙΚΕ του τηρούμενου Ισοζυγίου, ενώ επίσης και για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 έχουν γίνει καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων από το, μέσω του Λογαριασμού 53.14.00.0001 του τηρούμενου Ισοζυγίου. Οι ως άνω κινήσεις καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 17-18 και 21 της οικείας έκθεσης τελών χαρτοσήμου.

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι ως άνω λογαριασμοί φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού, και ως εκ τούτου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας το προσήκον τέλος χαρτοσήμου 2% υπολογιζόμενο στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού, είτε του

πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής αυτής περιόδου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Δ. ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 56 ΚΦΔ

Η προσφεύγουσα εταιρία είχε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη διαχειριστή το, ΑΦΜ, (από 17/12/2014 έως 29/11/2019), ο οποίος είναι διαχειριστής και της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, στην οποία, όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα εταιρεία υπεκμισθώνει ακίνητο στην παραλία επί της οδού, έναντι μισθώματος 20.882,86 ευρώ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ και άρα ετήσιου μισθώματος 250.594,32 ευρώ.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος, με την με αριθμό/2-9-2022 πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, ζήτησε από την προσφεύγουσα εταιρεία να προσκομίσει το συνοπτικό Πίνακα Ενδοομιλικών Συναλλαγών και το Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, προκειμένου να τεκμηριώσει την ως άνω συναλλαγή με την συνδεδεμένη της επιχείρηση, λόγω της ύπαρξης σχέσεων καθοριστικής διοικητικής επιρροής, όπως προβλέπονται και ορίζονται από το άρθρο 50 του ΚΦΔ, καθώς και να διαπιστωθεί η τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το άρθρο 21 του ν. 4987/2022. Η προσφεύγουσα εταιρία δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσης προθεσμίας στο ως άνω αίτημα του ελέγχου, αλλά υπέβαλε πριν την παρέλευση 90 ημερών από την πρόσκληση και συγκεκριμένα την 30/11/2022 τους Φακέλους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών για τα έτη 2016-2017 μετά την κοινοποίηση του με αριθμ./2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Με βάση όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής οι με αριθμ./19-12-2022,/19-12-2022,/19-12-2022,/19-12-2022,/19-12-2022,/19-12-2022 και/19-12-2022 προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών.** Ο έλεγχος αυθαιρέτως καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εισπράξεις μετρητών, που είχαν καταχωρισθεί στη λογιστική καρτέλα του ταμείου της εταιρείας, ποσού ύψους 163.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού ύψους 304.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, αποτελούν λογιστικές διαφορές για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ενώ αναφορικά με το φερόμενα ως έσοδα φορολογικού έτους 2016 από υπεκμίσθωση ακινήτων ποσού ύψους 250.594,32 ευρώ, αφ' ης στιγμής το επίμαχο έσοδο από υπεκμίσθωση συνδέεται με ισόποση δαπάνη της εταιρείας λόγω των μισθωμάτων που καταβάλλει στο πλαίσιο μισθώσεως, το οικείο ποσό εξουδετερώνεται φορολογικά και, συνακόλουθα, δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος καταλογισμού καμιάς λογιστικής διαφοράς.
- **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των κρισίμων διατάξεων περί επιβολής τελών χαρτοσήμου επί φερομένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών.** Συγκεκριμένα όλως παρανόμως και εσφαλμένως καταλογίζονται φερόμενες ως διαφορές τελών χαρτοσήμου για τους

ακόλουθους λόγους: α. διότι, καθ' ο μέρος τα επίμαχα ποσά αφορούν σε κονδύλια ήδη υφιστάμενα προ της 01/01/2016, τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2016 (και ακολούθως εντός του φορολογικού έτους 2017) μόνον για σκοπούς τακτοποιητικούς, δεν υφίσταται κανένα νόμιμο έρεισμα φορολογησέως τους εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους, καθ' όσον η αφετηρία της δημιουργίας τους ανάγεται σε χρήσεις, ως προς τις οποίες έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, β.

διότι, καθ' ο μέρος τα οικεία ποσά συνιστούν ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, εξ ορισμού δεν υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου. Στη χειρότερη δε για την εταιρεία εκδοχή, κατά την οποία ήθελε θεωρηθεί ότι επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου για τις λογιστικές εγγραφές του λογαριασμού 53.14.00.0001, πρέπει, αντιστοίχως, να τροποποιηθούν οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017, καθ' ο μέρος τα ίδια ποσά του ως άνω λογαριασμού θεωρήθηκαν λογιστικές διαφορές, καθώς ο έλεγχος θεώρησε τις καταθέσεις μετρητών χρημάτων ως μη γενόμενες.

• **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των κρίσιμων διατάξεων περί επιβολής τελών χαρτοσήμου λόγω μη υπάρξεως συμβάσεως συμφωνητικού μισθώσεως.** Για την υπαγωγή, δε, των συμβάσεων μεταξύ ιδιωτών σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, απαραίτητη προϋπόθεση είναι οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγγράφως, δεδομένου ότι εάν μία σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Σύμφωνα και με τα πορίσματα του ελέγχου, δεν υπήρξε ιδιωτικό συμφωνητικό υπεκμισθώσεως για το φορολογικό έτος 2016, με αποτέλεσμα να μην έχει καταχωρισθεί στα βιβλία της εταιρείας το ποσό των ετήσιων μισθωμάτων που έλαβε, ύψους 250.594,32 ευρώ. Το επίμαχο συμφωνητικό μισθώσεως καταρτίστηκε για πρώτη φορά το 2017, επί τη βάση του οποίου η εταιρεία κατέβαλε, κατόπιν της υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, το αντίστοιχο ποσό τελών χαρτοσήμου για τα μισθώματα του φορολογικού έτους 2017. Επομένως, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2016 και ελλείψει έγγραφης συμβάσεως, δε δύναται να επιβληθούν τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων, παρά την προσθήκη του ποσού των επίμαχων μισθωμάτων στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας εξ αφορμής του υπό κρίση ελέγχου.

• **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των κρίσιμων διατάξεων των άρθρων 30 και 31 του Ν. 2859/2000 σχετικά με το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου εισροών με σχηματισμό pro rata.** Η εταιρεία έχει απαλλασσόμενα έσοδα από υπεκμίσθωση ακινήτου ύψους 250.594,32 ευρώ ετησίως, για τα οποία έχει καταβάλει αντίστοιχα απαλλασσόμενα μισθώματα για το 2016 ύψους 250.594,32 ευρώ ετησίως (όπως προκύπτει και από την Έκθεση Ελέγχου) και ομοίως για το 2017 ύψους 250.594,32 ευρώ. Το εν λόγω απαλλασσόμενο έσοδο από υπεκμίσθωση δημιουργήθηκε αποκλειστικά βάσει της δαπάνης της μισθώσεως, με αποτέλεσμα τα ποσά αυτά να συνδέονται τόσο άμεσα, ώστε το απαλλασσόμενο έσοδο να μην λαμβάνεται υπ' όψιν για σκοπούς pro rata, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως έχει ερμηνευτεί από το Δ.Ε.Ε., σύμφωνα με την κρίση του οποίου η δαπάνη, που έχει άμεση σύνδεση με συγκεκριμένη πράξη, δεν λαμβάνεται υπ' όψιν για τον υπολογισμό του κλάσματος pro rata.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 3296/2004:

«2. Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικός έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσής τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1027/2005 του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, του άρθρου 28 του ν. 3296/2004 και διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 28

Θέματα φορολογικών ελέγχων

.....

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιογράφων κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους επιτηδευματιών με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ και ορίζονται οι συνέπειες επί διαπίστωσης διαφορών.

Έτσι, με βάση τις παραπάνω νέες διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη και τους σκοπούς, κατά τις κείμενες διατάξεις, καθώς και τις ιδιαιτερότητες των διενεργούμενων ειδών ελέγχου, η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται εφεξής, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση και ανεξαρτήτως της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ), σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου, υποχρεωτικός και ως προς το ταμείο και ως προς τα αξιόγραφα και πάντα με αναγραφή σχετικής μνείας στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου.

Σε ότι αφορά τους προσωρινούς και προληπτικούς ελέγχους, η παραπάνω επαλήθευση, ανεξαρτήτως ελεγκτικής υπηρεσίας (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ, ΣΔΟΕ), θα ενεργείται μόνο εφόσον αυτό αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου.

Περαιτέρω, για την εν λόγω επαλήθευση διευκρινίζονται πιο αναλυτικά τα εξής:

- Κατ' αρχήν, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική ενέργεια, θα θεωρούνται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα τα τηρούμενα βιβλία πρωτογενών εγγραφών επί χειρόγραφης τήρησης και το ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησης, καθώς επίσης και όλα γενικώς τα τηρούμενα και εκδιδόμενα στοιχεία αξίας, συμπεριλαμβανομένων και των λογιστικών στοιχείων (αποδείξεις ή εντάλματα ή γραμμάτια είσπραξης και πληρωμής, αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής αξιογράφων κ.λπ.).

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο του ταμείου, θα γίνεται καταμέτρηση των μετρητών από τον υπεύθυνο της επιχείρησης παρουσία των ελεγκτών (δεν θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές) και θα συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές. Ακολούθως, θα εξάγεται το υπόλοιπο του ταμείου (λογαριασμός ΕΓΛΣ 38.00), κατ' εφαρμογή, ανάλογα με την περίπτωση, και των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 24 του ΚΒΣ, επί του οποίου θα προστίθενται οι εισπράξεις και θα αφαιρούνται οι πληρωμές μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου και το τελικό ποσό θα συγκρίνεται με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταμέτρησης ταμείου

Σημειώνεται ότι είναι σκόπιμο να ελέγχεται το ταμείο και σε ημερομηνίες προγενέστερες της τελευταίας ενημέρωσής του, καθώς επίσης να γίνονται αθροίσεις με βάση τα υφιστάμενα παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών για το διάστημα που μεσολαβεί από την τελευταία ενημέρωσή του μέχρι και την ημέρα του ελέγχου, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων σε ενδιάμεσες ημερομηνίες.

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο των αξιογράφων, θα γίνεται καταγραφή των αξιογράφων που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης από τον υπεύθυνο αυτής παρουσία των ελεγκτών και θα συντάσσεται στην περίπτωση αυτή πρωτόκολλο καταγραφής αξιογράφων, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές (επισυνάπτεται υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταγραφής αξιογράφων).

Ως αξιόγραφα, για την εφαρμογή των ανωτέρω, νοούνται όλα εκείνα τα έγγραφα που ενσωματώνουν ιδιωτικό περιουσιακό δικαίωμα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε χωρίς την κατοχή του εγγράφου να μην είναι δυνατή ούτε η άσκηση ούτε η μεταβίβαση του δικαιώματος, και χρησιμοποιούνται για τη χορήγηση πίστωσης στις συναλλαγές (γραμμάτια σε διαταγή, συναλλαγματικές κ.λπ.) και τη διεξαγωγή πληρωμών (επιταγές). Συνεπώς, πάσης φύσεως λοιπά έγγραφα που χαρακτηρίζονται ως αξιόγραφα αλλά δεν αφορούν και δεν εξυπηρετούν συναλλαγές κατά τα ανωτέρω ή χρεόγραφα κ.λπ. δεν αποτελούν αντικείμενο της συγκεκριμένης επαλήθευσης (π.χ. μετοχές ομολογίες κ.λπ.), χωρίς βέβαια να αποκλείεται ο έλεγχός τους για άλλους λόγους.

Στη συνέχεια θα συγκρίνονται τα καταμετρηθέντα και καταγραφέντα αξιόγραφα με τα δεδομένα των αξιογράφων των οικείων λογαριασμών του αναλυτικού καθολικού της επιχείρησης (σχετικοί αναλυτικοί λογαριασμοί των λογαριασμών του ΕΓΛΣ 31 και 33) για τα οποία εκκρεμεί η πίστωση, συνυπολογιζομένων και των αξιογράφων βάσει τυχόν αποδείξεων παράδοσης ή παραλαβής αξιογράφων ή σχετικών πινακίων κ.λπ. που αφορούν το διάστημα από την τελευταία ενημέρωση του αναλυτικού καθολικού μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου. Σκόπιμο είναι να γίνεται σύγκριση και με τα δεδομένα των αξιογράφων που εμφανίζονται στα οικεία βιβλία επιταγών ή γραμματίων που τυχόν τηρούνται προαιρετικά από την επιχείρηση.

- Σύμφωνα με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες.

Με βάση και τα παραπάνω σημειώνεται ότι οι τυχόν διαπιστούμενες κατά τα ανωτέρω διαφορές συνεχίζουν παράλληλα να λαμβάνονται υπόψη για την κρίση επί του κύρους των βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του ΚΒΣ, θέμα το οποίο και συναρτάται με τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ενώ, σε κάθε περίπτωση, επιβάλλονται βεβαίως άμεσα τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις του ΚΒΣ που σχετίζονται με τις διαφορές αυτές.

Επισημαίνεται πάντως, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, ότι η διερεύνηση των υφιστάμενων κάθε φορά δεδομένων πρέπει να γίνεται με τη μέγιστη δυνατή προσοχή και το όποιο τελικό πόρισμα ως προς τη διαπίστωση διαφορών και τον καταλογισμό σχετικών παραβάσεων ΚΒΣ πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και να στηρίζεται σε πλήρως αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να μη καταλείπεται καμιά σχετική αμφιβολία.

Ενόψει αυτού διευκρινίζεται ότι, στις τυχόν περιπτώσεις που η ελεγχόμενη επιχείρηση επικαλείται λόγους αντικειμενικής αδυναμίας επίδειξης ήδη εκδοθέντων ή ληφθέντων μέχρι την ώρα του ελέγχου πάσης φύσεως παραστατικών, τα οποία κατά τους ισχυρισμούς της καλύπτουν τις τυχόν διαπιστωθείσες διαφορές ταμείου ή αξιογράφων, μπορεί, στις περιπτώσεις αυτές, να παρέχεται στην επιχείρηση η ευχέρεια προσκόμισης στα γραφεία της υπηρεσίας, μέχρι και την επόμενη ημέρα του ελέγχου, των εν λόγω παραστατικών, τα οποία και θα γίνονται αποδεκτά μόνο εφόσον αδιαμφισβήτητα αποδεικνύεται ότι πράγματι αυτά είχαν εκδοθεί ή ληφθεί, κατά περίπτωση, πριν την ημέρα και ώρα του ελέγχου και ότι όντως αφορούν τις διαπιστωθείσες διαφορές.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στη σελίδα 19 αυτής, διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται στις Αποφάσεις της Διοίκησης ΠΟΛ 1124/2015 και ΠΟΛ 1037/2017 και στο πλαίσιο αυτού διενεργήθηκε η βασική ελεγκτική επαλήθευση του λογαριασμού ταμείου του τρέχοντος φορολογικού έτους, ήτοι για το έτος 2022, από την οποία ως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου δε διαπιστώθηκαν διαφορές.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο του αναλυτικού καθολικού (καρτέλα) του λογαριασμού του ταμείου «38.00.00.0000 Ταμείο κεντρικού» για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις σελίδες 21-23 της σχετικής έκθεσης, διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων από 01/01/2016 έως 31/12/2016 και από 01/01/2017 έως 31/12/2017, το υπόλοιπο του λογαριασμού **θα ήταν αρνητικό**. Προκειμένου ο λογαριασμός ταμείου να παρουσιάσει θετικό υπόλοιπο και στην προσπάθειά της η επιχείρηση να αντισταθμίσει το αρνητικό ταμείο και να εισέλθει στο επόμενο φορολογικό έτος με θετικό υπόλοιπο του 38.00.00.0000, καταχώρησε εγγραφές είσπραξης μετρητών από τον με πίστωση του Λογαριασμού «53.14.00.0001 Λογ/σμος διαχειριστή, όπως παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες.

53.14.00.0001 ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΔΙΑΧ/ΣΤΗ - [REDACTED]								
Ημερ/νία	Τύπος	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Προοδευτικά		Προοδ. υπόλοιπο	
					Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά			0,00	0,00	0,00	321.787,03	0,00	321.787,03
18/1/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΕΝΑΝΤΙ	0,00	30.000,00	0,00	351.787,03	0,00	351.787,03
29/2/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	0,00	6.000,00	0,00	357.787,03	0,00	357.787,03
31/3/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	0,00	4.000,00	0,00	361.787,03	0,00	361.787,03
31/3/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	Επιστροφή από ποσά πρ	0,00	300.000,00	0,00	661.787,03	0,00	661.787,03
1/4/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	39.000,00	0,00	700.787,03	0,00	700.787,03
15/4/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	0,00	20.000,00	0,00	720.787,03	0,00	720.787,03
2/5/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	0,00	20.000,00	0,00	740.787,03	0,00	740.787,03
31/5/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	30.000,00	0,00	30.000,00	740.787,03	0,00	710.787,03
29/6/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	Συμψηφιστικές Εγγραφές	0,00	3.000,00	30.000,00	743.787,03	0,00	713.787,03
30/6/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΕΝΑΝΤΙ	0,00	10.000,00	30.000,00	753.787,03	0,00	723.787,03
31/8/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	10.000,00	0,00	40.000,00	753.787,03	0,00	713.787,03
6/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	10.000,00	40.000,00	763.787,03	0,00	723.787,03
12/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	5.000,00	40.000,00	768.787,03	0,00	728.787,03
30/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	3.000,00	0,00	43.000,00	768.787,03	0,00	725.787,03
30/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	16.000,00	43.000,00	784.787,03	0,00	741.787,03
1/10/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	3.000,00	0,00	46.000,00	784.787,03	0,00	738.787,03
31/10/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	1.000,00	0,00	47.000,00	784.787,03	0,00	737.787,03
30/11/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	35.000,00	0,00	82.000,00	784.787,03	0,00	702.787,03
5/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	32.000,00	0,00	114.000,00	784.787,03	0,00	670.787,03
26/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	45.000,00	0,00	159.000,00	784.787,03	0,00	625.787,03
Σύνολα περιόδου			159.000,00	463.000,00	159.000,00	463.000,00	0,00	304.000,00
Γενικά σύνολα			159.000,00	784.787,03	159.000,00	784.787,03	0,00	625.787,03

53.14.00.0001 ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΔΙΑΧ/ΣΤΗ - [REDACTED]								
Ημερ/νία	Τύπος	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Προοδευτικά		Προοδ. υπόλοιπο	
					Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά			0,00	0,00	0,00	625.787,03	0,00	625.787,03
6/2/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	645.787,03	0,00	645.787,03
6/3/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	665.787,03	0,00	665.787,03
27/3/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	685.787,03	0,00	685.787,03
4/4/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	705.787,03	0,00	705.787,03
1/5/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	725.787,03	0,00	725.787,03
1/6/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	750.787,03	0,00	750.787,03
3/7/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	770.787,03	0,00	770.787,03
2/8/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	795.787,03	0,00	795.787,03
22/8/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	820.787,03	0,00	820.787,03
5/9/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	845.787,03	0,00	845.787,03
2/10/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	865.787,03	0,00	865.787,03
9/11/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	15.000,00	0,00	880.787,03	0,00	880.787,03
1/12/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	35.000,00	0,00	915.787,03	0,00	915.787,03
27/12/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	14.000,00	0,00	929.787,03	0,00	929.787,03
Σύνολα περιόδου			0,00	304.000,00	0,00	304.000,00	0,00	304.000,00
Γενικά σύνολα			0,00	929.787,03	0,00	929.787,03	0,00	929.787,03

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 163.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 (αφαιρέθηκε από το συνολικό ποσό η συμψηφιστική εγγραφή των 300.000 ευρώ, τα οποία δε συνιστούν είσπραξη μετρητών, αλλά ποσά που επιστράφηκαν από την προηγούμενη χρήση και προορίζονταν για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που δεν έγινε) και το ποσό των 304.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 αποτελούν λογιστική διαφορά για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και πρόσθεσε τα εν λόγω ποσά στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου, καθόσον αφορούν κατάθεση μετρητών και επί πλέον δεν έχουν συμπεριληφθεί στις δαπάνες του Πίνακα 5 «Προσδιορισμός Ετήσιας Αντικειμενικής Δαπάνης» της ατομικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει για τις χρήσεις 2016 και 2017 ο ως άνω εταίρος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.** 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, στις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται:

«2. 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. »

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του **άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία

της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει τεκμηριωμένα η διάπραξη εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας της αποδιδόμενης παράβασης, καθώς, κατά τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού «38.00.00.0000 – κεντρικό ταμείο» της προσφεύγουσας, τόσο κατά το φορολογικό έτος 2016 όσο και κατά το φορολογικό έτος 2017, **δε διαπιστώθηκαν πιστωτικά υπόλοιπα σε συγκεκριμένες ημερομηνίες.**

Αντιθέτως η κρίση του ελέγχου περί ύπαρξης διαφορών στην καρτέλα του λογαριασμού ταμείου κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 στηρίζεται αποκλειστικά στην υπόθεση ότι το ταμείο θα μπορούσε να ήταν αρνητικό, εάν δεν είχαν γίνει οι καταβολές μετρητών από τον διαχειριστή αυτής. Ωστόσο σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης δεν τεκμηριώνεται ότι οι παραπάνω καταβολές μετρητών δεν έλαβαν χώρα και καταχωρήθηκαν απλά ως εγγραφές, προκειμένου ο επίμαχος λογαριασμός του ταμείου να παρουσιάσει θετικό υπόλοιπο, αφού ο έλεγχος πουθενά δεν αναφέρει ότι προέβη σε κάποια άλλη ελεγκτική επαλήθευση και εξέτασε τα στοιχεία και παραστατικά με βάση τα οποία διενεργήθηκαν οι λογιστικές εγγραφές. Άλλωστε ως αναφέρθηκε ανωτέρω κατά την ελεγκτική επαλήθευση της καταμέτρησης του ταμείου δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Σε κάθε περίπτωση στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν παρουσιάζεται η κίνηση της καρτέλας του λογαριασμού 38.00.00.0000, από την οποία να τεκμηριώνεται τότε το ταμείο της προσφεύγουσας εταιρείας παρουσιάζει έλλειμμα και ποιες εγγραφές είναι αυτές που καταχωρήθηκαν μόνο και μόνο προκειμένου να αντισταθμιστεί το αρνητικό ταμείο, χωρίς να αποτελούν πραγματικές ταμειακές ροές προς την εταιρεία. Το γεγονός, δε, της μη δήλωσης των παραπάνω ποσών από το διαχειριστή της προσφεύγουσας στον πίνακα 5 «Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει ότι δεν έλαβαν πράγματι χώρα οι επίμαχες καταβολές προς την εταιρεία. Εξάλλου ο ίδιος ο έλεγχος επέβαλε τέλος χαρτοσήμου για τις λογιστικές εγγραφές του λογαριασμού 53.14.00.0001, ήτοι θεώρησε ότι οι καταθέσεις μετρητών χρημάτων έχουν πραγματοποιηθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης προσθήκης του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ταμείου στα αποτελέσματά της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, επιπρόσθετα, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων/αρχείων, όπως αυτά προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατόπιν της με αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. ΕΞ 2022 ΠΔ Πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 υπεκμίσθωσε στην επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και επωνυμία, διπλανό σε αυτήν ακίνητο στην παραλία, χωρίς να έχει δηλώσει το ιδιωτικό συμφωνητικό υπεκμίσθωσης στην σχετική πλατφόρμα των Μισθωτηρίων της gsis.gr και χωρίς να έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία/αρχεία αυτής το συμφωνηθέν μίσθωμα, το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 250.594,32 ευρώ ετησίως (20.882,86 μηνιαίως * 12). Το εν λόγω ποσό δήλωσε και η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση στο έντυπο Ε3 ως μίσθωμα για την άσκηση των δραστηριοτήτων της επί της στον Αττικής. Το ως άνω ποσό αποτελεί πραγματικό εισόδημα για την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο δε συμπεριέλαβε στα βιβλία της και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (έντυπο Ν) και συνεπώς ορθώς ο έλεγχος το πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016. Ο ισχυρισμός, δε, της προσφεύγουσας ότι το επίμαχο έσοδο από υπεκμίσθωση συνδέεται με ισόποση δαπάνη της εταιρείας λόγω των μισθωμάτων που καταβάλλει στο πλαίσιο μισθώσεως, το οικείο ποσό εξουδετερώνεται φορολογικά και, συνακόλουθα, δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος καταλογισμού καμιάς λογιστικής διαφοράς, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 21, 22 και 47 του Κ.Φ.Ε., κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εσόδων και των δαπανών της οικείας φορολογικής περιόδου ενώ επισημαίνεται ότι η έκπτωση των δαπανών επιτρέπεται μόνον εφόσον εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές που προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με βάση την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται ως εξής:

Α. Φορολογικό έτος 2016

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Λ 24.01.00.0013 Αγορές Α' & Β' υλών-υλικών συσκ. ΦΠΑ 13%	2.099,38	2.099,38
Λ 75.05 έσοδα από υπεκμίσθωση ακινήτων	250.594,32	250.594,32
Λ 38.00.00.0000 ταμείου κεντρικού	163.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ	415.693,70	252.693,70

Β. Φορολογικό έτος 2016

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Λ 24.01.00.0013 Αγορές Α' & Β' υλών-υλικών συσκ. ΦΠΑ 13%	2.791,80	2.791,80
Λ 38.00.00.0000 ταμείου κεντρικού	304.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ	306.791,80	2.791,80

Ως εκ τούτου τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	1/1/2016- 31/12/2016	1/1/2017- 31/12/2017
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) χρήσης	-298.541,87	-107.084,85
Πλέον: λογιστικές διαφορές ΔΕΔ	252.693,70	2.791,80
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) δήλωσης	-45.848,17	-104.293,05
Μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενης περιόδου	-270.963,10	-316.811,27
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΔΕΔ	-316.811,27	-421.104,32

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 1 περ. α', 14 και 15 παρ. 1 περ. α', 5 περ. γ' του π.δ/τος 28/28-07-1931 «Περί Κώδικος των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» (Α' 239), όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 13: «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλους υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου»

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»

Άρθρο 15 παρ. 1: «Εις το κατά την παράγραφαν 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη 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' οιονδήποτε τρόπον συντεταγμένου εγγράφου».

Άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) (Π.Δ.της 28.7.1931) «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικός 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 ένα 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. Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμειακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωρινά εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταιρών, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των

δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχούμενου τούτου λογαριασμού υπερβαίνουν το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

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 πνός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (Α' 131) ορίζεται ότι: «Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά εις την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ, εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ, λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτως αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου». Κατά την έννοια της προπαρατεθείσης διατάξεως, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου η εγγραφή στα βιβλία, αναπληρώνει το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της οικείας σύμβασεως ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνολολόγησις της σύμβασεως (ΣΤΕ 6172/1995, 4287/1995 κ.ά).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 του Ν.Δ 3717/1957 συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, δηλαδή οποιαδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεωπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων αλλά μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση σύμβασεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνολολόγησις του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγησις τέτοιας σύμβασεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. (ΣΤΕ 3313/1987, 3088/1985, ΣΤΕ1701/1990, ΣΤΕ 2911/1993 ΕφΑθ 1794/2014, ΣΤΕ 132/2016).

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηρισθεί ως τέτοιος, θα πρέπει 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. Συντρεχούσης της ανωτέρω προϋπόθεσης, τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.Τ.Ε. 264/1975, 4112/1076, 2968/1979).

Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ενώ επίσης δεν θεωρείται ως

δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ./1979).

Απαιτείται δηλαδή, για να υπάρχει αλληλόχρεος λογαριασμός, να υφίσταται η δυνατότητα της δημιουργίας από κάθε μέρος απαιτήσεων και οφειλών, οι οποίες όμως πρέπει να προκύπτουν κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καθορίζουν από την αρχή, ποιο από τα μέρη τη σύμβασης θα είναι οφειλέτης ή πιστωτής του άλλου, όταν θα γίνει η τελική εκκαθάριση των δοσοληψιών τους (ΑΠ 79/1995, ΜΠρΘεσ 1610/2016).

Συνεπώς, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. Οι ανωτέρω λογαριασμοί, **παρότι δεν ταυτίζονται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστούν σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και Σ.Τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 έχουν γίνει καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων από το, μέσω του Λογαριασμού 53.14.00.0001 του τηρούμενου ισοζυγίου, καθώς και από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, μέσω του Λογαριασμού 33.95.00.000 του τηρούμενου ισοζυγίου, ενώ επίσης και για τη φορολογική περίοδο 01....., μέσω του Λογαριασμού 53.14.00.0001 του τηρούμενου ισοζυγίου, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες:

A. Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

53.14.00.0001 ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΔΙΑΧ/ΣΤΗ									
Ημερ/νια	Τύπος	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Προοδευτικά		Προοδ. υπόλοιπο		
					Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά			0,00	0,00	0,00	321.787,03	0,00	0,00	321.787,03
18/1/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΕΝΑΝΤΙ	0,00	30.000,00	0,00	351.787,03	0,00	0,00	351.787,03
29/2/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	0,00	6.000,00	0,00	357.787,03	0,00	0,00	357.787,03
31/3/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	0,00	4.000,00	0,00	361.787,03	0,00	0,00	361.787,03
31/3/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	Επιστροφή από ποσά πρ	0,00	300.000,00	0,00	661.787,03	0,00	0,00	661.787,03
1/4/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	39.000,00	0,00	700.787,03	0,00	0,00	700.787,03
15/4/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	0,00	20.000,00	0,00	720.787,03	0,00	0,00	720.787,03
2/5/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	0,00	20.000,00	0,00	740.787,03	0,00	0,00	740.787,03
31/5/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	30.000,00	0,00	30.000,00	740.787,03	0,00	0,00	710.787,03
29/6/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	Συμψηφιστικές Εγγραφές	0,00	3.000,00	30.000,00	743.787,03	0,00	0,00	713.787,03
30/6/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΕΝΑΝΤΙ	0,00	10.000,00	30.000,00	753.787,03	0,00	0,00	723.787,03
31/8/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	10.000,00	0,00	40.000,00	753.787,03	0,00	0,00	713.787,03
6/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	10.000,00	40.000,00	763.787,03	0,00	0,00	723.787,03
12/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	5.000,00	40.000,00	768.787,03	0,00	0,00	728.787,03
30/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	Ταμειακές Κινήσεις	3.000,00	0,00	43.000,00	768.787,03	0,00	0,00	725.787,03
30/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	0,00	16.000,00	43.000,00	784.787,03	0,00	0,00	741.787,03
1/10/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	3.000,00	0,00	46.000,00	784.787,03	0,00	0,00	738.787,03
31/10/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	1.000,00	0,00	47.000,00	784.787,03	0,00	0,00	737.787,03
30/11/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	35.000,00	0,00	82.000,00	784.787,03	0,00	0,00	702.787,03
5/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	32.000,00	0,00	114.000,00	784.787,03	0,00	0,00	670.787,03
26/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	45.000,00	0,00	159.000,00	784.787,03	0,00	0,00	625.787,03
Σύνολα περιόδου			159.000,00	463.000,00	159.000,00	463.000,00	0,00	0,00	304.000,00
Γενικά σύνολα			159.000,00	784.787,03	159.000,00	784.787,03	0,00	0,00	625.787,03

Αναλυτικό καθολικό Γεν. Λογιστικής 1/1/2016 -31/12/2016									
Ημερ/νια	Τύπος	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Προοδευτικά		Προοδ. υπόλοιπο		
					Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1/1/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΜΤΦ.ΑΝΑΛΟΓΙΑΣ ΠΛΗΡΩΜΩΝ ΕΝΟΙΚΙΩΝ Α	85.021,24	0,00	85.021,24	0,00	85.021,24	0,00	0,00
18/1/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΟΣΗΣ 11/2015	6.075,98	0,00	91.097,22	0,00	91.097,22	0,00	0,00
1/2/2016	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΕΝΑΝΤΙ 12/2015	4.641,34	0,00	95.738,56	0,00	95.738,56	0,00	0,00
10/2/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	6.075,98	0,00	101.814,54	0,00	101.814,54	0,00	0,00
29/2/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ 01/2016	6.075,98	0,00	107.890,52	0,00	107.890,52	0,00	0,00
4/4/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16.075,98	0,00	123.966,50	0,00	123.966,50	0,00	0,00
11/4/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΚΑΤΑΘΕΣΗ 03/2016	16.075,98	0,00	140.042,48	0,00	140.042,48	0,00	0,00
9/5/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΚΑΤΑΘΕΣΗ 04/2016	16.075,98	0,00	156.118,46	0,00	156.118,46	0,00	0,00
27/6/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΚΑΤΑΘΕΣΗ 06/2016	16.075,98	0,00	172.194,44	0,00	172.194,44	0,00	0,00
16/8/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΟΙΚΙΟ 07/16	16.075,98	0,00	188.270,42	0,00	188.270,42	0,00	0,00
5/9/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΟΙΚΙΟ 08/2016	16.075,98	0,00	204.346,40	0,00	204.346,40	0,00	0,00
31/10/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	0,00	25.000,00	204.346,40	25.000,00	179.346,40	0,00	0,00
14/11/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΟΙΚΙΟ 09/2016	16.075,98	0,00	220.422,38	25.000,00	195.422,38	0,00	0,00
30/11/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	0,00	50.000,00	220.422,38	75.000,00	145.422,38	0,00	0,00
5/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΟΦΕΙΛΗΣ	0,00	32.151,98	220.422,38	107.151,98	113.270,40	0,00	0,00
12/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ 10/2016	12.641,34	0,00	233.063,72	107.151,98	125.911,74	0,00	0,00
13/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΞΟΦΛΗΣΗ	3.434,64	0,00	236.498,36	107.151,98	129.346,38	0,00	0,00
26/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	0,00	50.000,00	236.498,36	157.151,98	79.346,38	0,00	0,00
31/12/2016	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	0,00	20.553,31	236.498,36	177.705,29	58.793,07	0,00	0,00
31/12/2021	(ΣΥ) Συμψηφιστικές Εγγραφές	ΜΤΦ.ΣΕ 33.95.00.0003	0,00	42.914,64	236.498,36	220.619,93	15.878,43	0,00	0,00
Σύνολα περιόδου			236.498,36	220.619,93	236.498,36	220.619,93	15.878,43	0,00	0,00
Γενικά σύνολα			236.498,36	220.619,93	236.498,36	220.619,93	15.878,43	0,00	0,00

Β. Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017

53.14.00.0001 ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΔΙΑΧ/ΣΤΗ - 								
Ημερ/νία	Τύπος	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Προοδευτικά		Προοδ. υπόλοιπο	
					Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά			0,00	0,00	0,00	625.787,03	0,00	625.787,03
6/2/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	645.787,03	0,00	645.787,03
6/3/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	665.787,03	0,00	665.787,03
27/3/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	685.787,03	0,00	685.787,03
4/4/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	705.787,03	0,00	705.787,03
1/5/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	725.787,03	0,00	725.787,03
1/6/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	750.787,03	0,00	750.787,03
3/7/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	770.787,03	0,00	770.787,03
2/8/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	795.787,03	0,00	795.787,03
22/8/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	820.787,03	0,00	820.787,03
5/9/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	25.000,00	0,00	845.787,03	0,00	845.787,03
2/10/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	20.000,00	0,00	865.787,03	0,00	865.787,03
9/11/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	15.000,00	0,00	880.787,03	0,00	880.787,03
1/12/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	35.000,00	0,00	915.787,03	0,00	915.787,03
27/12/2017	(ΤΑ) Ταμειακές Κινήσεις	ΕΝΑΝΤΙ ΛΣΜΟΥ	0,00	14.000,00	0,00	929.787,03	0,00	929.787,03
Σύνολα περιόδου			0,00	304.000,00	0,00	304.000,00	0,00	304.000,00
Γενικά σύνολα			0,00	929.787,03	0,00	929.787,03	0,00	929.787,03

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι ως άνω λογαριασμοί φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού, καθώς δεν παραμένουν σε αδράνεια αλλά χρεοπιστώνεται, δηλαδή κινούνται, καθόσον:

Α) τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα είναι έμπορος, τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη

Β) εμφανίζουν συνεχώς κίνηση, όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι παρουσιάζουν όχι μόνο καταβολές μετρητών, αλλά και αναλήψεις.

Γ) Οι ανωτέρω λογαριασμοί, παρότι δεν ταυτίζονται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστούν σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στους ως άνω λογαριασμούς σε εκτέλεση σύμβασης δανείου.

Ως εκ τούτου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας το προσήκον τέλος χαρτοσήμου 2% υπολογιζόμενο στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού, είτε του πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής αυτής περιόδου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των κρισίμων διατάξεων περί επιβολής τελών χαρτοσήμου επί φερομένων ως τρεχουσών δοσοληπτικών λογαριασμών.

Επειδή ο ισχυρισμός της περί μη νόμιμης επιβολή τελών χαρτοσήμου σε ποσά, τα οποία κατατέθηκαν με τη ρητή αιτιολογία ότι προορίζονται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Ε.Π.Ε., προβλήθηκε και με το με αριθμ. πρωτ./19-12-2022 υπόμνημα της στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και έχει ήδη απορριφθεί από τον έλεγχο πλήρως αιτιολογημένα στη σελίδα 25 της οικείας έκθεσης ελέγχου χαρτοσήμου.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι καθ' ο μέρος τα επίμαχα ποσά αφορούν σε κονδύλια ήδη υφιστάμενα προ της 01/01/2016, τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2016 (και ακολούθως εντός του φορολογικού έτους 2017) μόνον για σκοπούς τακτοποιητικούς, δεν υφίσταται κανένα νόμιμο έρεισμα φορολογησεως τους εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους, καθ' όσον η αφετηρία της δημιουργίας τους ανάγεται σε χρήσεις, ως προς τις οποίες έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις **επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωση, ενώ το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού που μεταφέρεται στην επομένη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο) για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής (ΣΤΕ 2485/1966, 2486/1966).**

Επειδή, περαιτέρω, από την επισκόπηση των ως άνω λογαριασμών 53.14.00.0001 και 33.95.00.000 κατά το φορολογικό έτος 2016, προκύπτει ότι αυτοί λειτουργούν ως δοσοληπτικοί, καθώς χρεώνονται και πιστώνονται κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης με αναλήψεις και καταθέσεις αντίστοιχα, του φυσικού και νομικού προσώπου. Προκύπτει δηλαδή εναλλαγή των κινήσεων αυτών και προς τις δύο κατευθύνσεις (χρέωση - πίστωση), συνεπώς οι παραπάνω λογαριασμοί εμφανίζουν κίνηση δανείου ασχέτως της ύπαρξης δανειακής σύμβασης. Ως εκ τούτου, ορθά χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, καθόσον για το φορολογικό έτος 2016 πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. και τη σχετική επ' αυτών νομολογία, και καταλογίστηκε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% επί των τελών χαρτοσήμου, **στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 14, 15 παρ. Ια και 15 παρ. 5γ. εδάφιο έκτο του Π.Δ. 28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ.**

Επειδή, ωστόσο από την επισκόπηση του λογαριασμού 53.14.00.0001 κατά το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώνεται ότι αυτός παύει να κινείται ως αλληλόχρεος δοσοληπτικός, καθώς εμφανίζει κατά τη διάρκεια του έτους μόνο πιστωτικές κινήσεις, ήτοι η προσφεύγουσα εμφανίζεται μόνο ως δανειστής, μη πληρούμενης της προϋποθέσεως της εναλλαγής της θέσεως του δανειστή και του οφειλέτη. Ως εκ τούτου κρίνεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις που εμφανίζονται στον ως άνω λογαριασμό, συνολικού ύψους 304.000,00 ευρώ, υπάγονται, ως απλές καταθέσεις, σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, επιπρόσθετα, ο **Κώδικας των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ., π.δ. της 28.7.1931, Α' 239)** ορίζει στο **άρθρο 13 παρ. 2** ότι «α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενον εις τρία επί τοις εκατόν (3%) επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των **κτωμένων μισθωμάτων εξ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπώσεως τίνος**. Ως οικοδομαί νοούνται αι κατά την έννοιαν του άρθρου 9 του Κωδικός φορολογίας καθαρών προσόδων τοιαύται.»

Επειδή, στο **άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4169/1961 «περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων» (Α' 81)** ορίζονται τα εξής:

«1. Επιβάλλεται υπέρ του Ο.Γ.Α. ειδική κοινωνική εισφορά κατά τα εις τας κατωτέρω διατάξεις οριζόμενα:

A. (...) Γ. Πρόσθετον ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου: Το ποσοστόν τούτο ορίζεται εις δέκα επί τοις εκατόν (10%) επί των κατά τας διατάξεις του Διατάγματος της 28 Ιουλίου 1931 "περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου", ως ισχύει σήμερον, ως και των υπό ετέρων Νόμων ή Διαταγμάτων προβλεπομένων πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμου. Τα υπέρ οιουδήποτε τρίτου προβλεπόμενα βάσει των κειμένων διατάξεων έσοδα, εκ κρατήσεων, εισφορών, τελών, δικαιωμάτων κλπ., τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου, θα εξακολουθήσωσι να υπολογίζονται επί τη βάσει των περί χαρτοσήμου διατάξεων, των ισχυουσών προ της δια του νόμου 2246/1952, των Ν.Δ. 2561/53 και 3563/56 και του παρόντος γενομένης αυξήσεως των τελών» και στο **άρθρο 6 παρ. 1 του ν.δ. 4435/1964 (Α' 217)** ορίζονται τα επόμενα: «Το υπό του εδαφίου Γ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του Νόμου 4169/1961 "περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων" επιβληθέν ως ειδική Κοινωνική εισφορά πρόσθετον ποσοστόν εκ δέκα επί τοις εκατόν (10 %), επί των πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμων διπλασιάζεται. Το εκ του προσθέτου τούτου ποσοστού συνολικόν έσοδον διατίθεται εξ ολοκλήρου υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων (Ο.Γ.Α.), του Ταμείου Ασφαλίσεως Επαγγελματιών και Βιοτεχνών Ελλάδος (Τ.Ε.Β.Ε.) και του Ταμείου Ασφαλίσεως Εμπόρων». Η κατά τα ανωτέρω ειδική κοινωνική εισφορά έχει χαρακτήρα παρεπόμενο προς τα καταλογιζόμενα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία αποτελούν τη βάση υπολογισμού της (ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 3522/2006 ορίζεται:

«Το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμίσθωση κατοικιών γενικά που αποκτώνται από 1.1.2007 μέχρι 31.12.2007 περιορίζεται στο ενάμισι τοις εκατό (1,50%) και από 1ης Ιανουαρίου 2008 και μετά καταργείται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1008/2007 παρασχέθηκαν οδηγίες για την κατάργηση τελών χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων κατοικιών και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 3 του Ν.3522/06, ορίζεται ότι το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμίσθωση κατοικιών που αποκτώνται από 1.1.2007 μέχρι και 31.12.2007, περιορίζεται στο ενάμισι τοις εκατό (1,5% συν εισφορά ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, σύνολο 1,8%) και από 1.1.2008 αυτό καταργείται.

Η μείωση αυτή του συντελεστή κατά 50%, δηλαδή από 3% (πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ) που ήταν, σε 1,5% (πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ) μετά την εφαρμογή του νόμου και η κατάργησή του από 1 Ιανουαρίου 2008 και μετά, καταλαμβάνει μόνο τις εκμισθώσεις κατοικιών γενικά, κυρίων ή δευτερευουσών ή εξοχικών και όχι επαγγελματικών χώρων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κ.λ.π. για τα οποία εξακολουθεί να ισχύει το τέλος χαρτοσήμου της παρ. 2 του άρθρου 13 του Κ.Τ.Χ. δηλαδή το 3% (μαζί με την εισφορά ΟΓΑ σύνολο 3,6%).

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση εφαρμόζεται, με την προϋπόθεση ότι ο μισθωτής (ενοικιαστής) είναι φυσικό πρόσωπο που μισθώνει οικία ή διαμέρισμα για την ικανοποίηση των στεγαστικών του αναγκών ή της οικογένειάς του. Ευνόητο είναι ότι στη μίσθωση της κατοικίας συμπεριλαμβάνονται και η αποθήκη και το γκαράζ που ενδεχομένως υπάρχουν και μισθώνονται μαζί με την κατοικία. Εκμισθωτής μπορεί να είναι οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, Δημόσιο, Δήμος ή Κοινότητα κ.λ.π.

Διευκρινίζεται ότι μειωμένο χαρτόσημο καταβάλλεται και στην περίπτωση κατά την οποία επιχείρηση ενοικιάζει κατοικία για τις ανάγκες υπαλληλικού προσωπικού της και όχι για επαγγελματικούς σκοπούς αυτής.

Η ισχύς αυτών των διατάξεων αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2007 και αφορά τα εισοδήματα από εκμισθώσεις κατοικιών γενικά, που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα διαλαμβανόμενα στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα εταιρία εισέπραξε κατά το έτος 2016 έσοδα από υπεκμίσθωση ακινήτου, το οποίο βρίσκεται στην παραλία, στην επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και επωνυμία Η εν λόγω υπεκμίσθωση αφορά επαγγελματικό χώρο η οποία υπάγεται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, σε τέλη χαρτοσήμου που η προσφεύγουσα δεν απέδωσε κατά το έτος αυτό.

Σύμφωνα με το άρθρο 593 του Αστικού Κώδικα ο μισθωτής δικαιούται να παραχωρήσει σε άλλον τη χρήση του μισθίου και ίδια να υπεκμισθώσει αυτό, ολικά ή μερικά, εφόσον δε συμφωνήθηκε το αντίθετο. Εάν συνεπώς συντρέχει περίπτωση υπεκμίσθωσης το εισπραττόμενο από τον υπεκμισθωτή υπομίσθωμα υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% βάσει του άρθρου 13 παρ. 2 του Κώδικα Χαρτοσήμου, καθόσον η υπομίσθωση θεωρείται ως νέα μίσθωση (Φορ. Πρωτ. Αθ./1969). Το τέλος αυτό υπολογίζεται, όπως και επί μίσθωσης, στο ακαθάριστο ποσό του υπομισθώματος, χωρίς δηλαδή έκπτωση από αυτό του μισθώματος που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή (Υπ. Οικ. Α. 19374/1954, ΣτΕ 3939/1980).

Με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα, ενώ είχε υποχρέωση, δε συμπεριέλαβε τα συγκεκριμένα έσοδα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ΝΠ του φορολογικού έτους 2016, προκειμένου με την εκκαθάριση αυτής να αποδώσει στο Δημόσιο το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ των μισθωμάτων αυτών για το έτος 2016 και ως εκ τούτου ορθώς η ελεγκτική αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου σε ποσοστό 3% επί των ποσού του εκμισθώματος του ανωτέρω ακινήτου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου μετά των νομίμων προσαυξήσεων, με την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ο ισχυρισμός, δε, της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των κρίσιμων διατάξεων περί επιβολής τελών χαρτοσήμου λόγω μη υπάρξεως συμβάσεως συμφωνητικού μισθώσεως, προς επίρρωση του οποίου επικαλείται τις με αριθμ. 1514/1956 και 578/1957 αποφάσεις του ΣτΕ, αβασίμως προβάλλεται, καθώς οι εν λόγω αποφάσεις αφορούν τη μη καταβολή χαρτοσήμου στην περίπτωση μη σύνταξης εγγράφου κατά τη σύσταση ή την εξόφληση δανείου, όπου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΤΧ και όχι του άρθρου 13 του ΚΤΧ, όπως εν προκειμένω, οι οποίες δεν προβλέπουν, κατά παρέκκλιση από τη βασική αρχή του άρθρου 1 του κώδικα Χαρτοσήμου, την προϋπόθεση ύπαρξης συμφωνητικού μισθώσεως προκειμένου να επιβληθούν τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί κτώμενων μισθωμάτων.

Επειδή, σχετικά με τη φορολογία του Φ.Π.Α., στις διατάξεις του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Άρθρο 22 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

.....

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων χ και λγ της παρ. 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ , κ , κά , κγ , κδ και κέ της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

.....

8. Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1056/2002 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«3. Αναλογία έκπτωσης ΦΠΑ (prorata)

A. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου εισροών.

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι, στην περίπτωση που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδας) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λπ.), ο εκπιπόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου.

Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των

πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με ΦΠΑ, παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 1 και 2 του ίδιου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/2.8.1993, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.), καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδας (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στο Λονδίνο).

Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν, πραγματοποιεί και πράξεις που από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, μπορεί να αναφερθούν κυρίως: α) οι πράξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές κ.λπ.), β) παραδόσεις νέων ακινήτων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6, παρ. 1, δεδομένου ότι έχει ανασταλεί η επιβολή του φόρου στα ακίνητα αυτά μέχρι το τέλος του έτους 2002 και έχει ανασταλεί επίσης και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών για τις πράξεις αυτές (πώληση νέων διαμερισμάτων με ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της), γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα κ.λπ.) στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα έτη 2016 και 2017 πραγματοποίησε απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών (έσοδα από ενοίκια), όπως αναλυτικά αναφέρονται στην σελίδα 28 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση διακανονισμού του φόρου των κοινών εισροών της σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000, ήτοι ήταν υπόχρεη σχηματισμού του κλάσματος PRO RATA και για τις δυο φορολογικές περιόδους. Συνεπώς ορθά και νόμιμα ο έλεγχος προσδιόρισε το μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ των κοινών δαπανών των ετών 2016 και 2017.

Επειδή, ως προς τις με αριθμ./19-12-2022 και/19-12-2022 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικών ετών 2016 και 2017, οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις, είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ σημειώνεται ότι και η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό και ως εκ τούτου συνάγεται ότι αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου ως προς τις ανωτέρω.

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ, την επικύρωση των με αριθμ. /19-12-2022, /19-12-2022, /19-12-2022, /19-12-2022 και /19-12-2022 προσβαλλόμενων πράξεων και την τροποποίηση των με αριθμ. /19-12-2022, /19-12-2022 και /19-12-2022 προσβαλλόμενων πράξεων ως κάτωθι:

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

A) Φορολογικό έτος 2016

- Φορολογία εισοδήματος (υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		569.504,97	153.811,27	316.811,27	252.693,70
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		108,00	7.517,83	7.517,83	7.517,83
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		21,60	1.503,57	1.503,57	1.503,57
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			3.704,92	3.704,92	3.704,92
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου			740,98	740,98	740,98
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.129,60	14.467,30	14.467,30	13.337,70

- Φ.Π.Α. (υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		584.529,78	584.529,78	584.529,78	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		542.032,55	542.032,55	542.032,55	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		136.885,48	136.885,48	136.885,48	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		141.195,29	134.393,78	134.393,78	6.801,51

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.309,81			4.309,81
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		2.491,70	2.491,70	2.491,70
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		1.245,85	1.245,85	1.245,85
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.737,55	3.737,55	3.737,55
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.309,81			4.309,81
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

- **Χαρτόσημο (υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		946.133,43	946.133,43	946.133,43
Χαρτόσημο		18.922,67	18.922,67	18.922,67
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		3.784,53	3.784,53	3.784,53
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου μη υποβολής		9.461,33	9.461,33	9.461,33
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου μη υποβολής		1.892,27	1.892,27	1.892,27
Σύνολο		34.060,80	34.060,80	34.060,80

- **Πρόστιμο άρθρου 56 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.: 10.000,00 ευρώ**
(υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)

Β) Φορολογικό έτος 2017

- **Φορολογία εισοδήματος (υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		45.895,68		
ή ζημιά	676.589,82		421.104,32	255.485,50
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό		13.309,75	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	7.625,83	7.625,83	7.625,83	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.525,17	1.525,17	1.525,17	

Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		6.654,88		
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	10.151,00	30.115,63	10.151,00	

- Φ.Π.Α. (υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΩΝ	578.314,06	578.314,06	578.314,06	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	580.893,03	580.893,03	580.893,03	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ	138.795,38	138.795,38	138.795,38	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	140.092,82	128.771,65	128.771,65	11.321,17
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.297,44			1.297,44
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		10.023,73	10.023,73	10.023,73
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		5.011,87	5.011,87	5.011,87
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		15.035,60	15.035,60	15.035,60
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.297,44			1.297,44
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

- Χαρτόσημο (υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		929.787,03	304.000,00	304.000,00
Χαρτόσημο		18.595,74	3.040,00	3.040,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		3.719,15	608,00	608,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου μη υποβολής		9.297,87	1.520,00	1.520,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου μη υποβολής		1.859,57	304,00	304,00
Σύνολο		33.472,33	5.472,00	5.472,00

- Πρόσπιμο άρθρου 56 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.: **10.000,00 ευρώ**
(υπ' αριθμ. /19-12-2022 οριστική πράξη)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.