



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1367

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΑΕ», με ΑΦΜ, που εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	28-12-2022	Εισόδημα	1/1/16-31/12/16	70.405,54 €
2	28-12-2022	Κ.Ν.Τ.Χ	1/1/16 -31/12/16	73.666,43 €

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28/12/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΑΕ», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

· Με τη με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 56.324,43€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 14.081,11€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 70.405,54€.

· Με τη με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας:

α) τέλη χαρτοσήμου για δοσοληπτικούς λογαριασμούς 1% ποσού 39.566,57€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 7.913,32€, (3.956.657,46€ * 1%) και

β) τέλη χαρτοσήμου για δανειακούς λογαριασμούς 2% ποσού 1.359,23€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 271,84€, (67.961,31€ * 2%)

πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 24.555,47€, ήτοι συνολικό ποσό 73.666,43€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2022 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου που αφορούν τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./26-04-2022 εντολής ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εφαρμόζοντας τις διατάξεις των Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) κατά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων, τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, καθώς και τη υφιστάμενη νομολογία για εκπιπτόμενες / παραγωγικές δαπάνες, θεωρεί ότι παρανόμως και εσφαλμένως ο έλεγχος κατέληξε στις κάτωθι λογιστικές διαφορές:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΜΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΠΟΣΟ ΣΕ €
1	Αμοιβές & έξοδα τρίτων	Λ.61	85.606,57 €
2	Παροχές τρίτων	Λ. 62	2.977,50
3	Φόροι Τέλη	Λ.63	14.479,63 €
4	Διάφορα έξοδα	Λ.64	47.234,87 €
5	Λοιπές λογιστικές διαφορές	-----	3.825,30 €
ΣΥΝΟΛΟ			154.148,87 €

- Εσφαλμένως και παρανόμως καταλογίζονται διαφορές τελών χαρτοσήμων για τους κάτωθι λογαριασμούς:

Α. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ (Χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
1 Α.Ε.	87.831,50€	896.605,70 €
2	0,00€	251.604,64 €
3	189.665,79€	189.665,79 €
4	2.220.979,48€	2.618.657,33 €
5	0,00€	124,00 €
ΣΥΝΟΛΟ				3.956.657,46 €

Β. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΑΝΕΙΑΚΟΙ (Δεν χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
1	0,00€	11.984,96€
2	331.722,80€	2.927,22€
3	701.120,02€	2.938,48€
4	0,00€	6.340,25€
5	87.831,50€	5.848,10€
6	25.711,47€	2.176,10€
7	28.726,92€	35.746,20€
ΣΥΝΟΛΟ				67.961,31 €

γιατί, αφενός μεν τα επίμαχα ποσά επιβολής χαρτοσήμου αφορούν σε κονδύλια ήδη υφιστάμενα προ της 01-01-2016, τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους

2016 μόνον για σκοπούς τακτοποιητικούς, δεν υφίσταται κανένα νόμιμο έρεισμα φορολογήσεώς τους εντός του κρινομένου 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 και αφετέρου δε, οι επίμαχες κινήσεις έλαβαν χώρα στο πλαίσιο υφισταμένης συμφωνίας διαχείρισεως διαθεσίμων, αποτελούν πράξεις μη υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου, αλλά εμπίπτουσες στο πεδίο του Φ.Π.Α. και απαλλασσόμενες από αυτόν δυνάμει της απαλλαγής του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., από τον οποίο απαλλάσσονται, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι συνιστούν συμβάσεις δανείου.

- Η έντοκη χορήγηση χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο στο Φ.Π.Α. αποτελεί πράξη υπαγόμενη στο πεδίο του Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα να μην δύνανται να επιβληθούν νομίμως τέλη χαρτοσήμου. Η σύμβαση διαχείρισεως διαθεσίμων (cash – pooling) μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο και οι σχετικές με αυτήν διενεργηθείσες συναλλαγές μεταξύ των μερών αποτελούν χορήγηση υπαγόμενη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και απαλλασσόμενη από αυτόν, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 2163/2020 απόφαση επταμελούς συνδέσεως του ΣΤΕ.
- Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου για τις χρήσεις έως και το 2015. Συνεπώς, οι λογιστικές εγγραφές ενάρξεως της πρώτης μη παραγεγραμμένης χρήσης αντικρύζουν τις λογιστικές εγγραφές λήξεως της προηγούμενης χρήσης οι οποίες τυγχάνουν ανέλεγκτες ως προς την νομιμότητα και την προέλευσή τους. (ΣΤΕ 1738/2017, 2934-5/2017, ΠΟΛ. 1191,1192,1194/2017).
- Στη χειρότερη εκδοχή οι λογαριασμοί αυτού είναι δανειακοί και χωρεί μόνο χαρτόσημο στις ταμειακές κινήσεις λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,[...]

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,[...]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015** με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...]. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ. ορίζονται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς "που προκύπτει προς καταβολή" ως εξής:

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

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

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

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», αναφέρεται ότι:

«[....]

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

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

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

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

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

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

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2.

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

Λογαριασμός 64.01 (Εξοδα Ταξιδίων) και 64.02 (Εξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά το λογαριασμό 64.01 (Εξοδα Ταξιδίων) ισχυρίζεται ότι εξέπεσε δαπάνες ύψους 10.510,72 €, από τις οποίες αναμορφώθηκαν δαπάνες ύψους 1.190,50€, με αποτέλεσμα να εκπέσει μόνο δαπάνες ποσού 9.320,22€ που σχετίζονται με τη λειτουργία της εταιρείας, την προώθηση των εργασιών της, την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της και την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, όπως αεροπορικά εισιτήρια και γενικά έξοδα μετακινήσεως. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο αποδείξεις πώλησης εισιτηρίων στα οποία αναγράφονται στοιχεία πωλητών της εταιρείας όπως και στοιχεία πελατών με σκοπό την πώληση ακινήτων της εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά το λογαριασμό 64.02 (Εξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας) ισχυρίζεται ότι εξέπεσε δαπάνες ύψους 41.212,26€, από τις οποίες αναμορφώθηκαν δαπάνες ύψους 37.956,75€, με αποτέλεσμα να εκπέσει μόνο δαπάνες ποσού 3.235,51€ που αντιστοιχούν σε ποσοστό μικρότερο του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της, οι οποίες σχετίζονται με την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της και την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, όπως εξόδων διαμονής, γευμάτων και εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας των πελατών της εταιρείας για τις οποίες πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι και το υπόλοιπο ποσό των 9.320,22€ για έξοδα Ταξιδίων και 3.235,51€ για έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να εκπεσθούν από το εισόδημα της επιχείρησης γιατί δεν προσκομίστηκαν αναλυτικά δικαιολογητικά που να φαίνεται ποιοι είναι οι λήπτες των υπηρεσιών και η σχέση τους με την εταιρεία, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π.

Επειδή, για τα εν λόγω ποσά που αφορούν σε έξοδα Ταξιδίων, έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διενέργεια του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση όπως εξάλλου ορίζεται στο άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και άρθρο 5 των Ε.Λ.Π., προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και ως εκ τούτου απορρίπτεται ο ισχυρισμός αυτής ως αβάσιμος.

Λογαριασμός 61.00.00.00.0024 (Αμοιβές και έξοδα Δικηγόρων)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 61.00.00.00.0024 (Αμοιβές και έξοδα Δικηγόρων) ισχυρίζεται ότι στο συγκεκριμένο λογαριασμό έχουν καταχωρηθεί αμοιβές και έξοδα δικηγόρων που παρείχαν νομικές υπηρεσίες στην εταιρεία. Συγκεκριμένα:

- Έχουν καταχωρηθεί τα ΤΠΥ με αριθμό/30-06-2016,/25-09-2016 και/30-12-2016 που εκδόθηκαν από την δικηγόρο — συνολικής αξίας 50.000,00 € πλέον ΦΠΑ τα οποία εκδόθηκαν δυνάμει των ιδιωτικών συμφωνητικών παροχής υπηρεσιών με ημερομηνίες 27/01/2016, 04/07/2016 και 04/07/2016 τα οποία προσκομίζονται.
- Το ΤΠΥ με αριθ./13-12-2016 του δικηγόρου καθαρής αξίας 1.500,00 € πλέον ΦΠΑ τα οποία εκδόθηκε δυνάμει του ιδιωτικού συμφωνητικού με ημερομηνία 01/12/2016 το οποίο προσκομίζεται, και
- Τα ΤΠΥ με αριθμό/30-09-2016,/19-12-2016 και/30-12-2016 που εκδόθηκαν από τον δικηγόρο συνολικής αξίας 24.820,00 € πλέον ΦΠΑ τα οποία εκδόθηκαν δυνάμει των ιδιωτικών συμφωνητικών με ημερομηνίες 01/12/2016, 01/11/2016 και 01/12/2016 τα οποία προσκομίζονται.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία έχουν εξοφληθεί νόμιμα μέσω Τραπέζης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την αναγνώριση των παραπάνω δαπανών για τους κάτωθι λόγους :

- Η περιγραφή των παρεχομένων υπηρεσιών ως «παροχή νομικών υπηρεσιών, γνωμοδοτήσεων και εκπροσώπηση της εταιρείας ενώπιον των δημοσίων αρχών και υπηρεσιών» είναι σαφής και επαρκής για την τεκμηρίωση της δαπάνης, ιδίως αφ' ης στιγμής υφίσταται και σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό, παρά τα όσα περί του αντιθέτου υποστηρίζει ο έλεγχος,
- Η Διευθύνουσα Σύμβουλος της Εταιρείας, μπορεί να παρέχει και νομικές υπηρεσίες στην ίδια την Εταιρεία, καθώς η εκπροσώπηση αυτής ενώπιον Δημοσίων Αρχών υπό την ιδιότητα του Δικηγόρου είναι εκ φύσεως διαφορετική από την εκπροσώπηση της Εταιρείας υπό την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου,
- Η προσκόμιση ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής νομικών υπηρεσιών, σε συνδυασμό με την περιγραφή των υπηρεσιών στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά, είναι επαρκές αποδεικτικό στοιχείο για την τεκμηρίωση της δαπάνης, χωρίς να απαιτείται προσκόμιση αποδεικτικού καταθέσεως του εν λόγω συμφωνητικού στη Φορολογική Αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.16 του Ν. 1882/1990.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ δεν αναγνώρισε τις επίμαχες δαπάνες, γιατί, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις σελίδες 33 και 34 της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα ιδιωτικά συμφωνητικά δεν έχουν καταχωρισθεί στο σύστημα της Α.Α.Δ.Ε., δεν υπάρχει τεκμηρίωση βεβαίας ημερομηνίας και το ανατιθέμενο στους προμηθευτές έργο είναι, κατά την κρίση του ελέγχου, γενικό.

Επειδή, επιπροσθέτως, ο έλεγχος, όσον αφορά τα τιμολόγια εκδόσεως της, η οποία τυγχάνει και Διευθύνουσα Σύμβουλος της Εταιρείας, απέρριψε την επίμαχη δαπάνη και για το λόγο ότι η ανωτέρω Δικηγόρος εκπροσωπεί ούτως ή άλλως την Εταιρεία, λόγω της ιδιότητάς της ως Διευθύνουσα Σύμβουλος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται από την υπηρεσία μας ότι οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και εκπίπτουν νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται αποδεκτός και οι λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο μειώνονται κατά το ανωτέρω ποσό συνολικής καθαρής αξίας 76.320,00€, αφού οι εν λόγω δαπάνες / έξοδα αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Λογαριασμός 61.93.00.10.0023 (Αμοιβές για οικοδομικές εργασίες)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 61.00.00.00.0024 (Αμοιβές και έξοδα Δικηγόρων) ισχυρίζεται ότι έχουν καταχωρηθεί αμοιβές για οικοδομικές εργασίες, που εκτέλεσε ο εργολάβος, σε ακίνητο της Εταιρείας στο Χανίων και για τις οποίες εξέδωσε τα υπ' αριθ. /12-02-2016, /21-05-2016 και /30-12-2016 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που έχουν εξοφληθεί μέσω Τραπέζης αλλά και μέσω δοσοληπτικού λογαριασμού συνδεδεμένης εταιρείας, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 17).

Τα ως άνω τιμολόγια, τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, εκ παραδρομής δεν είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο με αποτέλεσμα να κριθούν από τον έλεγχο, ως μη παραγωγικές δαπάνες συνολικού ποσού 9.286,57 Ευρώ.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στα προαναφερθέντα τιμολόγια γίνεται αναλυτική περιγραφή των παρεχομένων υπηρεσιών, οι οποίες συνδέονται απόλυτα με τον σκοπό της (.....).

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι «στον λογαριασμό (Αμοιβές Υπεργολάβων 23% και 24 %) καταχωρείται δαπάνη για την αμοιβή του με ΑΦΜ για οικοδομικές εργασίες στο Χανίων συνολική αξίας 9.286,57 € πλέον ΦΠΑ με τα ΤΙΜ. /12-02-2016, /21-05-2016 και /30-12-2016. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με τραπεζικά μέσα αλλά και μέσω δοσοληπτικού λογαριασμού συνδεδεμένης εταιρείας. Δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία και συμφωνητικά ανάθεσης συγκεκριμένων εργασιών από την ελεγχόμενη εταιρεία παρά το ότι ζητήθηκαν με την πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ (παραγρ. 11) ώστε να τεκμηριώνεται η παραγωγικότητα της δαπάνης.

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την δαπάνη εφόσον κρίνει ότι δεν πρόκειται για παραγωγική δαπάνη καθώς δεν δόθηκε η δυνατότητα αξιόπιστης επαλήθευσης σύμφωνα με τις διατάξεις ΕΛΠ.».

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν τα ως άνω τιμολόγια που αφορούν σε αμοιβές για οικοδομικές εργασίες, ήτοι τα υπ' αριθ. /12-02-2016, /21-05-2016 και /30-12-2016 Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικού ποσού 9.286,57 € πλέον ΦΠΑ, στα οποία γίνεται αναλυτική περιγραφή των παρεχομένων υπηρεσιών, όπως ρητά αναφέρεται και στην από 07/02/2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται αποδεκτός και οι λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο μειώνονται κατά το ανωτέρω ποσό συνολικής καθαρής αξίας

9.286,57 €, αφού οι εν λόγω δαπάνες / έξοδα αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Λογαριασμός 64.98 (Διάφορα Έξοδα)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 64.98 (Διάφορα Έξοδα) ισχυρίζεται ότι στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται ποσά, που αφορούν σε λειτουργικές δαπάνες της εταιρείας, οι οποίες είναι αναγκαίες και απαραίτητες για την εύρυθμη άσκηση των δραστηριοτήτων της. Συγκεκριμένα, στον υπό κρίση λογαριασμό συμπεριλαμβάνονται δαπάνες, που σχετίζονται με την αγορά λαμπτήρων και ανταλλακτικών εργαλείων, την ύδρευση και την ηλεκτροδότηση των ακινήτων της εταιρείας, τη βενζίνη για τη λειτουργία των χλοοκοπτικών μηχανών και, εν γένει, δαπάνες σχετικές με τη λειτουργία των εγκαταστάσεων της εταιρείας.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι κατά το έτος 2016 είχε πωλήσει μέρος των κατοικιών που είχε κατασκευάσει, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, ένα συγκρότημα κατοικιών («.....»), με αποτέλεσμα, ως ιδιοκτήτρια των υπολοίπων ιδιοκτησιών να επιβαρύνεται με ποσοστό επί των κοινοχρήστων δαπανών του συγκροτήματος, οι οποίες ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 19.148,48€, και είναι καταχωρημένες στον λογαριασμό «.....».

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι οι ως άνω δαπάνες ύψους 22.799,05 €, δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να εκπέσουν από το εισόδημα της επιχείρησης γιατί δεν προσκομίστηκαν, παρά το ότι ζητήθηκαν με την πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ / παραγρ. 24, τα δικαιολογητικά και δεν τεκμηριώθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση μέσω λοιπών δικαιολογητικών (καταστάσεις κλπ) η παραγωγικότητα κάθε δαπάνης για την επιχείρηση, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί ο συσχετισμός των δαπανών με την δραστηριοποίηση της επιχείρησης και την συμβολή τους προς το συμφέρον αυτής, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι οι δαπάνες ύψους 22.799,05 €, που αφορούν την αγορά λαμπτήρων, ανταλλακτικών εργαλείων, τη βενζίνη για τη λειτουργία των χλοοκοπτικών μηχανών, την ύδρευση και την ηλεκτροδότηση των ακινήτων της και έξοδα κοινοχρήστων του συγκροτήματος κατοικιών («.....»), όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά λόγω έλλειψης δικαιολογητικών που δεν προσκομίστηκαν ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου από της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίστηκε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύεται η παραγωγικότητα

των δαπανών αυτών με την επιχείρηση, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π. προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Λογαριασμός 64.02.06.00.0013 (Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό (Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας) ισχυρίζεται ότι στον εν λόγω λογαριασμό έχει καταχωρηθεί το υπ' αριθ. /29-02-2016 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, ποσού 546,69 €, που αφορά σε έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο «.....». Ο έλεγχος δεν δέχτηκε την εκπεσιμότητα της ως άνω δαπάνης, γιατί δεν προσκομίστηκε το φορολογικό παραστατικό και τα αποδεικτικά στοιχεία για την τραπεζική εξόφληση αυτού, και καταλόγισε το επίμαχο ποσό ως λογιστική διαφορά.

Ωστόσο, ο έλεγχος έχει καταλογίσει εσφαλμένως την επίμαχη δαπάνη ως λογιστική διαφορά δύο φορές, ήτοι τόσο στις διαφορές του λογαριασμού ταμείου, αφού στη σελίδα 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου συμπεριλαμβάνεται στο ποσό των λογιστικών διαφορών ύψους 5.775,30 €, όσο και, εν συνεχεία, στις διαφορές του λογαριασμού 64.02.06.00.0013 (σελ. 15 της οικείας έκθεσης ελέγχου), που εντάσσονται στις λοιπές λογιστικές διαφορές, ποσού 3.825,30 €, του Πίνακα Λογιστικών Διαφορών Ελέγχου ανά Λογαριασμό Λογιστικής (σελ. 36 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, ο έλεγχος, στην από 07/02/2023 έκθεση απόψεων, έκρινε βάσιμο τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας, όσον αφορά το με αριθμό /29-02-2016 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, ποσού 546,69 €, που αφορά σε έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο «.....», ότι έχει υπολογιστεί εκ παραδρομής ως λογιστική διαφορά δύο φορές.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται αποδεκτός και η επιπλέον λογιστική διαφορά που καταλόγισε ο έλεγχος εκ παραδρομής δύο φορές πρέπει να μειωθεί κατά το ανωτέρω ποσό 546,69 €, αφού η εν λόγω λογιστική διαφορά αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Λογαριασμός 24.05.01.15.0024 (Αγορές Οικοδομικών Υλικών)

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό (ΑΓΟΡΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ) έχουν καταχωρηθεί τα ΤΔΑΓ/21-12-2016 αξίας 748,00€ και /21-12-2016 αξίας 1.754,80 € πλέον Φ.Π.Α. 24% για την προμήθεια υλικών από την εταιρεία / ΑΦΜ για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την εξόφλησή τους με τραπεζικά μέσα ενώ η αξία τους είναι μεγαλύτερη των 500,00 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 24.05.01.15.0024 (Αγορές

Οικοδομικών Υλικών) ισχυρίζεται ότι αναφορικά με τα υπ' αριθμ. /21-12-2016 και /21-12-2016 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών του, καθαρής αξίας 748,00€ και 1.754,80€ αντιστοίχως, η εξόφλησή τους έγινε στις 17-04-2017, μέσω του υπ' αριθμ. λογαριασμού της Τραπέζης, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσκομίσθηκε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, ο έλεγχος, στην από 07/02/2023 έκθεση απόψεων, έκρινε βάσιμο τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς με την προσκόμιση του εμβάσματος της Τράπεζας με ημερομηνία 12/04/2017 για την μεταφορά ποσού 3.103,47 € που αφορά την εξόφληση των τιμ. /21-12-2016 αξίας 748,00 € και /21-12-2016 αξίας 1.754,80 € πλέον ΦΠΑ 24 %, στο λογαριασμό του στην, αποδεικνύεται η εξόφληση τους με τραπεζικό μέσο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται αποδεκτός και τα εν λόγω παραστατικά συνολικής αξίας 3.103,47€ που εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος γίνονται αποδεκτά και μειώνονται οι λογιστικές διαφορές κατά το ποσό των 3.103,47€, αφού οι εν λόγω δαπάνες / έξοδα αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Διαφορές του κωδικού 462 του εντύπου Ν.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το ποσό των 44.226,15€ που περιλαμβάνεται στον κωδικό 462 (ποσό που φορολογήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων) του εντύπου Ν, αφορά χαρτόσημο αναδοχής χρέους μεταξύ της ΑΕ και των εταιρειών κατά το έτος 2015 (33.840,00 + 3.600,00) το οποίο έχει αναμορφωθεί το φορολογικό έτος 2015 και λειτουργεί μειωτικά των φορολογητέων κερδών το 2016 πλέον ποσού 6.786,15€ που προέρχεται από χρησιμοποιημένες προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού που είχε αναμορφωθεί ομοίως το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, στην από 07/02/2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2015, την απόφαση της ΔΕΔ με αριθμό /30-05-2022 που αφορούσε έλεγχο της προσφεύγουσας εταιρείας για το 2015, και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις:

- Σε ότι αφορά την πρώτη περίπτωση και το ποσό των 37.440,00 € που προέρχονται από ποσό που αναμορφώθηκε το 2015 προέρχεται από την αναμόρφωση του ποσού 90.765,49€ από τον λογαριασμό 63-98-99 (ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ –ΤΕΛΗ). Η παραπάνω φορολογική αναμόρφωση είχε γίνει δεκτή από τον έλεγχο.

- Από τον έλεγχο φορολογικού έτους 2015 δεν είχε αναγνωρισθεί η δαπάνη των λογαριασμών ποσού 49.281,76 € (ΦΠΑ μη εκπιπόμενο στην φορολογία εισοδήματος) και ποσού 59.768,03 € (ΦΠΑ μη εκπιπόμενο στην φορολογία εισοδήματος) (συνολικά 109.049,79€). Η εταιρεία ΑΕ προσέφυγε στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, υποβάλλοντας την με αριθμό/04-02-2022 ενδικοφανή προσφυγή, ισχυριζόμενη ότι τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας δεν έχουν επιβαρυνθεί με το παραπάνω ποσό (109.049,79€) προσκομίζοντας ακριβές αντίγραφο του έντυπου Ε3 φορολογικού έτους 2015 και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης. Ο ισχυρισμός της εταιρείας έγινε αποδεκτός από την ΔΕΔ (απόφαση/30-05-2022 παρ. 1.2 σελ. 7) .
- Σύμφωνα με την συγκεντρωτική κατάσταση μη εκπιπόμενων δαπανών του 2015 που προσκομίστηκε στον έλεγχο αναμορφώθηκε ποσό 90.765,49 (Κωδ. 63-98-99) το οποίο από την προαναφερόμενη απόφαση της ΔΕΔ έγινε αποδεκτό ότι αφορά τους λογαριασμούς, ποσού 49.281,76 € και ποσού 59.768,03 € και όχι τον λογαριασμό (ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ) στον οποίο χρεώνονται τα χαρτόσημα συνολικού ποσού 37.440,00 € .
- Σύμφωνα με τα παραπάνω, κρίνεται ότι η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2015 της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορεί να χρησιμοποιείται κατά περίπτωση και σύμφωνα και την προαναφερόμενη απόφαση της ΔΕΔ (2062/2022) έχει εξαντληθεί το αναμορφωμένο ποσό που περιλαμβάνεται στον κωδικό και ο ισχυρισμός της εταιρείας δεν είναι βάσιμος εφόσον τα ποσά του χαρτοσήμου που επικαλείται δεν έχουν αναμορφωθεί το προηγούμενο φορολογικό έτος, και
- Σε ότι αφορά το ποσό που αφορά προβλέψεις προσωπικού λόγω αποχώρησης που ισχυρίζεται η εταιρεία ότι αναμορφώθηκαν την προηγούμενη χρήση ποσού 6.786,15 € από την επισυναπτόμενη κατάσταση μη εκπιπόμενων δαπανών 2015, διαπιστώνεται ότι το ποσό που αναμορφώθηκε στον λογ. 68-00-00 (ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΛΟΓΩ ΕΞΟΔΟΥ) είναι 4.152,86 € το οποίο και αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο. Ο ισχυρισμός της εταιρείας ότι το υπόλοιπο ποσό (2.633,29 €) προέρχεται από προηγούμενες φορολογικές περιόδους κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται από την υπηρεσία μας ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου μειώνονται κατά τα ποσά που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας με την παρούσα απόφαση, τα οποία προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Συγκεντρωτικός Πίνακας Λογιστικών Διαφορών.

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΜΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΣΟ ΣΕ €	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ ΠΟΣΟ ΣΕ €
1	Αμοιβές & έξοδα τρίτων	Λ.61	85.606,57 €	0,00 €
2	Παροχές τρίτων	Λ.62	2.977,50 €	2.977,50 €
3	Φόροι Τέλη	Λ.63	14.479,63 €	14.479,63 €
3	Διάφορα έξοδα	Λ.64	47.234,87 €	47.234,87 €
4	Λοιπές λογιστικές διαφορές	---	3.825,30 €	775,81 €
ΣΥΝΟΛΟ			154.123,87 €	65.467,81 €

Τέλη Χαρτοσήμου 2016

Στην από 28/12/2022 έκθεση Μερικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου σχετικά με τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου, αφού από τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης εταιρείας προέκυψαν λογαριασμοί που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως αλληλόχρεοι δοσοληπτικοί και ως δανειακοί / καταθετικοί για τους οποίους οφείλονται τέλη χαρτοσήμου.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι η δημιουργία και διαχείριση των λογαριασμών αυτών (μεταφορά χρημάτων, χρηματικές διευκολύνσεις κλπ.) αφορά διακίνηση κεφαλαίων έξω από το πλαίσιο συμβατικής υποχρέωσης, για την οποία οφείλονται τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τον άρθρο 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, τα οποία επιβάλλονται σε ποσοστό επί του μεγαλύτερου ετήσιου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου ενός εκάστου λογαριασμού, ανάλογα με το εάν χαρακτηρίζεται δοσοληπτικός σε ποσοστό 1% πλέον 20% υπέρ ΟΓΑ ή σε ποσοστό 2% πλέον ΟΓΑ 20% εάν χαρακτηρίζεται δανειακός / καταθετικός.

Οι εν λόγω λογαριασμοί αποτυπώνονται αναλυτικά στους κάτωθι πίνακες:

Α. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ (Χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
		87.831,50	896.605,70
		0,00	251.604,64
		189.665,79	189.665,79
		2.220.979,48	2.618.657,33
		0,00	124,00
		ΣΥΝΟΛΟ	3.956.657,46

Για τα παραπάνω υπόλοιπα ανά περίοδο, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% ως αλληλόχρεοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί.

Β. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΑΝΕΙΑΚΟΙ (Δεν χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
		0,00	11.984,96
		331.722,80	2.927,22
		701.120,02	2.938,48
		0,00	6.340,25
		87.831,50	5.848,10
		25.711,47	2.176,10
		28.726,92	35.746,20
		ΣΥΝΟΛΟ	67.961,31

Για τα παραπάνω υπόλοιπα ανά περίοδο, οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% ως δανειακοί / καταθετικοί λογαριασμοί.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένο καταλογισμό διαφορών τελών χαρτοσήμων ως προς τους λογαριασμούς χαρακτηριζόμενοι ως δοσοληπτικοί.

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. 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, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απί 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 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 εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς 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 τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».

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

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, προϋπόθεση για την ειδική χαρτοσημάνση 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 τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

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 μπουν 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

χαρακτηρισθεί 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 περισσότερων 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, 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 άρθ. 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. 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι κάτωθι λογαριασμοί του πίνακα Α έχουν χαρακτήρα τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, με αποτέλεσμα να οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20%, ενώ οι λογαριασμοί του πίνακα Β έχουν χαρακτήρα δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, με αποτέλεσμα να οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20%:

A. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ (Χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
		87.831,50	896.605,70
		0,00	251.604,64
		189.665,79	189.665,79
		2.220.979,48	2.618.657,33
		0,00	124,00
		ΣΥΝΟΛΟ	3.956.657,46

B. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΑΝΕΙΑΚΟΙ (Δεν χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
		0,00	11.984,96
		331.722,80	2.927,22
		701.120,02	2.938,48
		0,00	6.340,25
		87.831,50	5.848,10
		25.711,47	2.176,10
		28.726,92	35.746,20
		ΣΥΝΟΛΟ	67.961,31

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος κατέληξε στα ανωτέρω συμπεράσματα καθώς δεν πληρούνται τα χαρακτηριστικά ενός τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού ως προς τον πίνακα Α και ενός δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού ως προς τον πίνακα Β.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα αναλυτικά καθολικά των ανωτέρω λογαριασμών της χρήσης 2016, τα οποία είχαν προσκομισθεί και στον έλεγχο.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου και των αναλυτικών καθολικών των υπό κρίση λογαριασμών για την χρήση αυτή, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Οι ως άνω λογαριασμοί εμφανίζουν κίνηση μόνο ως προς μια κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) και όχι και προς τις δύο.
- Το υπόλοιπο των ως άνω λογαριασμών καθ' όλη τη διάρκεια της ανωτέρω χρήσης εμφάνιζε αναλόγως χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο (δηλ. δεν υπήρξε εναλλαγή του υπολοίπου από χρεωστικό σε πιστωτικό ή από πιστωτικό σε χρεωστικό κατά τη διάρκεια της χρήσης), συνεπώς το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης, και
- από τα αναλυτικά καθολικά των ως άνω λογαριασμών προκύπτει ως αιτιολογία των κινήσεων των λογαριασμών αυτών « Χρηματική Διευκ.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ως άνω κρινόμενοι λογαριασμοί του πίνακα Α δεν δύναται να χαρακτηριστούν ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί και του πίνακα Β ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, όπως έκρινε ο έλεγχος, αλλά ως εγγραφές απλών καταθέσεων / χρηματικών διευκολύνσεων οι οποίες υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. που αποδίδεται στο δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται δεκτός.

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ 2016

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου.

Επειδή, από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.....

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2147/2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ** με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ»:

«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 Κ.Ν.Τ.Χ. (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.....»

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019).»

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω 2147/2020 εγκυκλίου εκδόθηκε η **Ε 2049/26.2.2021 Εγκύκλιος** της ΑΑΔΕ με θέμα «Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ» με την οποία δόθηκαν επιπλέον διευκρινήσεις, με την οποία ορίζεται :

«1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ,όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ..

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς 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, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020.

γ.ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η

15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου για τις χρήσεις έως και το 2016.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε κατά την ημερομηνία διενέργειας των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με αριθμό Ε 2049/2021 η ημερομηνία υποχρέωσης καταβολής των τελών χαρτοσήμου από την προσφεύγουσα εταιρεία είναι η 15η του επόμενου μήνα από την ημεροχρονολογία που έλαβε χώρα η πράξη / εγγραφή ταμειακής διευκόλυνσης.

Επειδή, στα αναλυτικά καθολικά / καρτέλες των εν λόγω λογαριασμών (των χαρακτηριζομένων από τον έλεγχο άλλων ως δανειακών και άλλων ως δοσοληπτικών) προκύπτουν εγγραφές καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης 2016 που αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις υπαγόμενες σε Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου (1,2%) που έπρεπε να αποδοθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία μέχρι την 15 ημέρα του επόμενου μήνα της εγγραφής.

Επειδή, οι εγγραφές / χρηματικές διευκολύνσεις που έλαβαν χώρα μέχρι 30/11/2016 έπρεπε να υπαχθούν σε τέλη χαρτοσήμου μέχρι την 15/12/2016 (καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης Κ.Ν.Τ.Χ.) για την οποία όμως έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, οι χρηματικές διευκολύνσεις/ μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν από 01/12 έως 31/12/2016 υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου (1,2%) με ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και καταβολής χαρτοσήμου μέχρι την 15/01/2017, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου παραγράφεται εντός 5ετίας από την λήξη του έτους που υπήρχε η υποχρέωση αυτή ήτοι μέχρι 31/12/2022.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, τα ποσά των ως άνω λογαριασμών που υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου θα πρέπει να επαναπροσδιοριστούν ως κάτωθι:

Ανακεφαλαίωση τελών χαρτοσήμου βάσει απόφασης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
		2.965,68 €
		1.117,22 €
		1.128,48 €
		1.116,97 €
		2.732,16 €
		1.367,68 €
		246,50 €
		627,26 €
		3.129,60 €
		140.332,84 €
		124,00 €
		0,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ	154.888,39 €

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί υπαγωγής στο πεδίο του Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η έντοκη χορήγηση χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο στο ΦΠΑ αποτελεί πράξη υπαγόμενη στο πεδίο του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην δύνανται να επιβληθούν νομίμως τέλη χαρτοσήμου. Η σύμβαση διαχείρισεως διαθεσίμων (cash-pooling) μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο και οι σχετικές με αυτήν διενεργηθείσες συναλλαγές μεταξύ των μερών αποτελούν χορήγηση υπαγόμενη στο πεδίο του ΦΠΑ και απαλλασσόμενη από αυτόν.

Επειδή, από την προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκομίζονται στοιχεία (σύμβαση διαχείρισεως) που να αποδεικνύουν την σύνδεση των εταιρειών και την διακίνηση κεφαλαίων μεταξύ τους ώστε να είναι κατανοητή μια αλληλουχία ελέγξιμων ενεργειών, η δημιουργία τόκων / εισοδήματος, ώστε να διαπιστωθεί ο ισχυρισμός της. Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 28-12-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 ΠΟΛ.1124/2015, και τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./ 30-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΑΕ» με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος
1	28-12-2022	Εισόδημα	1/1 /16-31/12/16
2	28-12-2022	Κ.Ν.Τ.Χ	1/1/16 -31/12/16

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

1. Φόρος Εισοδήματος Φορολογικό έτος 2016 (υπ' αριθμ./28-12-2022)

ΑΝΑΛΥΣΗ		(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ
Φορολογητέα κέρδη		237.049,73	431.271,89	342.590,83	194.222,16	105.541,10
ή ζημιά						
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	164.050,84	107.726,41	133.443,92	56.324,43	30.606,92
	Χρεωστικό ποσό					
Προκαταβολή φόρου		68.702,87	68.702,87	68.702,87		
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων						
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου						
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν,3986/2011)		800,00	800,00	800,00		
Ποσό που επιστράφηκε η ζητήθηκε η επιστροφή του		94.547,97	94.547,97	94.547,97		
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ,Φ,Δ, λόγω ανακρίβειας /μη			14.081,11	3.060,69	14.081,11	3.060,69
Σύνολο φόρων.			70.405,54	33.667,61	70.405,54	33.667,61
για καταβολή						
τελών και εισφορών						
για επιστροφή						
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

2.Τέλη Χαρτοσήμου Φορολογικό έτος 2016 (υπ' αριθμ./28-12-2022)

ΑΝΑΛΥΣΗ	(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου (Α)	---	3.956.657,46	154.888,39
Αξία Χαρτοσήμου 1%	---	39.566,57	1.548,88
ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%	---	7.913,31	309,78
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου (Β)	---	67.961,31	0,00
Αξία Χαρτοσήμου 2%	---	1.359,23	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%	---	271,85	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ Χαρτ.	---	20.462,90	774,44
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ΟΓΑ	---	4.092,58	154,89
Σύνολο Τελών Χαρτοσήμου για καταβολή	---	73.666,44	2.787,99

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.