



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 651

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240  
**e-mail** : ded.thess@aade.gr

## 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ..»

.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ .....» με ΑΦΜ:  
....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ.  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2016,

δ) της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017,

ε) της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ....../03.11.2022 και ....../03.11.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ. ....../03.11.2022 και ....../03.11.2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2016 και 2017 και την υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 06/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....  
.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ .....» με ΑΦΜ:  
....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι από προγενέστερο έλεγχο προσδιορισθείσες ζημιές χρήσης της προσφεύγουσας εταιρείας με αντικείμενο εργασιών την παροχή λογιστικών υπηρεσιών και φορολογικών συμβουλών από 36.606,63€ σε 35.024,13€,

ήτοι κατά το ποσό των 1.582,50€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 1.582,50€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι από προγενέστερο έλεγχο προσδιορισθείσες ζημιές χρήσης της προσφεύγουσας εταιρείας από 27.449,87€ σε 26.071,57€, ήτοι κατά το ποσό των 1.378,30€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 1.378,30€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, που επισύρει την κύρωση της παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 54 και της παρ. 2<sup>α</sup> του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, που επισύρει την κύρωση της παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 54 και της παρ. 2<sup>α</sup> του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.040,00€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 208,00€ και προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 624,00€, δη σύνολο 1.872,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου κατόπιν σχετικής εγγραφής στα λογιστικά αρχεία της ποσού 52.000,00€ στο λογαριασμό 33.95.00.002 «.....», με αιτιολογία κίνησης «ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ».

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 03/11/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΚΦΔ, και τελών χαρτοσήμου (ΠΔ 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931), του

2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αβάσιμες και αναπιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου ΚΦΔ. Οι διαφορές προέκυψαν από προγενέστερο έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών όπου υφίσταται εκκρεμοδικία.
2. Παράνομη η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις αποφάσεις ΣΤΕ 2163/2020, ΣΤΕ 2323/2020 και ΔΕΔ Α 4684/2021.

### **Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) ορίζεται ότι: «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

**Επειδή**, με το άρθρο 25 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της

Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:... στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση...».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου».

**Επειδή**, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25...».

**Επειδή**, με το άρθρο 54 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α' β' γ' δ' στ' και ιγ' της παρ. 1,...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και διευκρινίστηκε ότι για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία

δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α΄ ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 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. Δεδομένου ότι το άρθρο 58 αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. Από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ.1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ κύρωσης.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 03/11/2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. ....../17.08.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις του παραρτήματος ΙΙΙ της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) βάσει της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017). Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ποσού 1.582,50€ και 1.378,30€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντιστοίχως, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, που είχαν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των από προγενέστερο έλεγχο προσδιορισθεισών ζημιών χρήσης της προσφεύγουσας εταιρείας από 36.606,63€ σε 35.024,13€, στο φορολογικό έτος 2016 και από 27.449,87€ σε 26.071,57€, στο φορολογικό έτος 2017. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε τις

προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, έκρινε ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις είναι ανακριβείς και επέβαλε συγχρόνως την κύρωση της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

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

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου ΚΦΔ είναι αβάσιμες και αναιτιολόγητες διότι οι διαφορές προέκυψαν από προγενέστερο έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών, για τις οποίες έχει προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια. Ωστόσο, από το συνδυασμό των άρθρων 23, 25 και 34 του ΚΦΔ προκύπτει ότι το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια νέου ελέγχου, μερικού ή πλήρους, εντός του οριζόμενου από το άρθρο 36 του ΚΦΔ χρόνου παραγραφής, δεν περιορίζεται από τη διενέργεια οποιουδήποτε άλλου προγενέστερου μερικού ελέγχου, ακόμη και στην περίπτωση που υφίσταται εκκρεμοδικία. Περαιτέρω, ουδείς συγκεκριμένος ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα εταιρεία επί των λογιστικών διαφορών. Εν τούτοις, αναφορικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή επέβαλε πρόστιμο λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης διότι η εν λόγω παράβαση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α΄ της παρ. 2 του προαναφερθέντος άρθρου κύρωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί αβάσιμων και αναιτιολόγητων πράξεων, προβάλλεται εν μέρει βάσιμα ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου, ενώ για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158). Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Συμφωνία δανειστή

και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1930 (Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«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».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28<sup>ης</sup>/07/1931) ορίζεται ότι: *«Εις το κατά την παράγραφαν 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν αποδείξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. Εξαιρούνται: Α. Αι συμβάσεις, εξοφλήσεις και αποδείξεις, αίτινες, κατά ρητάς διατάξεις του παρόντος νόμου, υπόκεινται εις έλασσον τέλος χαρτοσήμου... 5. γ)... Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος...».*

**Επειδή**, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, τα δάνεια, που συνάπτονται μεταξύ ανωνύμου εταιρείας και τρίτων, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%. Το τέλος αυτό οφείλεται, εφόσον συντάσσεται σχετικό έγγραφο. Για την επιβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου επί δανειακών συμβάσεων, θα πρέπει να πληρούνται, οι κατά νόμο προϋποθέσεις, ήτοι η σύμβαση να καταρτίζεται εγγράφως, να περιέχει χρηματική αξία, να είναι νομικά έγκυρη και να φέρει την υπογραφή των συμβαλλομένων. Εάν μια σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως και δεν υποβλήθηκε εξ αρχής στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, κάθε εξόφληση ή σχετική προς τη σύμβαση



απόδειξη υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Ως απόδειξη εξοφλητική δεν νοείται μόνο το συνήθως διδόμενο έγγραφο, αλλά και κάθε άλλο έγγραφο, που καταρτίζεται μεταξύ των συμβαλλομένων, προς το σκοπό της απόδειξης της εξόφλησης, όπως π.χ., επιστολή, δήλωση, λογαριασμός, ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο, κ.λπ. (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 112), καθόσον ο νόμος φορολογεί κάθε εξόφληση οπωσδήποτε και αν έλαβε χώρα (Υπ. Οικ. Σ. 1537/1947).

**Επειδή**, κατά την ισχύουσα νομοθεσία και τη δικαστηριακή νομολογία, εάν δεν συντάσσεται έγγραφο, για την κατάρτιση του δανείου, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (ΣτΕ 1514/1956, 578/1957). Σε περίπτωση, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι *«η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύουν την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου»*.

**Επειδή**, για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978).

**Επειδή**, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Φορολογική Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν.6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του ΝΣΚ).

**Επειδή**, με πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 2163/2020, 2323/2020 κρίθηκε ότι η επιβολή τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, καταργήθηκε από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.1642/1986, διότι με τη διάταξη αυτή καταργήθηκαν οι διατάξεις επιβολής τελών χαρτοσήμου στις πράξεις του άρθρου 2 του τελευταίου νόμου. Η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία. Τέτοιες δε συνιστούν, βάσει του άρθρου 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας, κατά το οποίο η έννοια «οικονομική δραστηριότητα» καλύπτει δραστηριότητα που, μολονότι ασκείται μόνο ευκαιριακά, εμπίπτει στον γενικό ορισμό αυτής (της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου) και ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το οποίο ασκεί επίσης, σε μόνιμη βάση, μια άλλη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της Έκτης Οδηγίας, και οι συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων μεταξύ υποκείμενων στον φόρο, οι οποίοι ενήργησαν υπό την ιδιότητα αυτή.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 03/11/2022 έκθεση τελών χαρτοσήμου (ΠΔ 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931) του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί της οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων διαπιστώθηκε ότι, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην πίστωση του λογαριασμού χρεωστών 33.95.00.002 «.....», συνολικού ποσού 52.000,00€, με την αιτιολογία «ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ». Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η εν λόγω ταμειακή εγγραφή συνιστά δάνειο που συνάφθηκε χωρίς σύμβαση, μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του μετόχου της ..... του ..... (Α.Φ.Μ. ....), αποδεικνυόμενο από τη σχετική εγγραφή των βιβλίων. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείου κρίθηκε παράνομη με τις αποφάσεις ΣΤΕ 2163/2020 και 2323/2020, καθότι η σύναψη δανείων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, με συνέπεια να μην οφείλονται τέλη χαρτοσήμου. Ωστόσο, με τις ανωτέρω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων μεταξύ υποκείμενων στον ΦΠΑ, οι οποίοι ενήργησαν υπό την ιδιότητα αυτή. Όμως, στην υπό κρίση περίπτωση ούτε προσκομίστηκε σύμβαση από την οποία να προκύπτει η παροχή υπηρεσίας από επαχθή αιτία, υπαγόμενη ως

προς το αντάλλαγμα της (τόκο) στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ ούτε αποδεικνύεται από άλλα στοιχεία ότι ο δανειστής ..... του ..... (ΑΦΜ .....) ενήργησε υπό την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο και όχι με την ιδιότητα του μετόχου.

**Επειδή**, ουδείς άλλος ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα εταιρεία αναφορικά με τον νομικό χαρακτηρισμό της υποκείμενης σε τέλη χαρτοσήμου σχέσης και κατ' επέκταση με τον εφαρμοσθέντα συντελεστή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου, προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

### **Αποφασίζουμε**

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../06.12.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: .....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ..... με ΑΦΜ: ..... και συγκεκριμένα:

1. την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
2. την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
3. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
4. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
5. την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Ζημιές που αναγνωρίζονται	35.024,13 €
---------------------------	-------------

**Υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

Ζημιές που αναγνωρίζονται	26.071,57 €
---------------------------	-------------

**Υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00 €	0,00 €	-100,00 €

**Υπ' αριθ. ....../03.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00 €	0,00 €	-100,00 €

**Υπ' αριθ. ....../03.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017**

Τέλη χαρτοσήμου	1.040,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	208,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	624,00 €
Σύνολο για καταβολή	1.872,00 €

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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