



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

**Θεσσαλονίκη : 9-3-2017
Αριθ. Πρωτ.: 660**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις:

- 1.α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β.** Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ.** Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ.** Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014

Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.», με ΑΦΜ:, κατά **α)** της υπ' αρ. ../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **β)** της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κ.λ.π. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 και **γ)** της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτους 2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:, 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' αρ./.....-2016, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.897,98€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 19.077,58€, ήτοι συνολικό ποσό **34.975,56€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη της εταιρείας.
- Με την υπ' αρ./.....-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου ή Αποδιδόμενου Φόρου στο Εισόδημα Εργοληπτών Κατασκευής Τεχνικών Έργων κ.λ.π.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων (αρ.55 παρ.1 του Ν2238/94) ποσού 835,50€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.002,60€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.838,10€**, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, διότι από τον έλεγχο προέκυψαν διαφορές στις δηλώσεις φόρου εργοληπτών και στα ληφθέντα Τ.Π.Υ. που αφορούν στην εκτέλεση τεχνικών έργων.
- Με την υπ' αρ./.....-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης τέλη χαρτοσήμου ποσού 28.582,21€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 5.716,44€, ήτοι συνολικό ποσό **75.457,04€**, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, διότι από έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας προέκυψε ότι υφίστανται δοσοληπτικοί λογαριασμοί μεταξύ της προσφεύγουσας και του Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από-2016 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος (άρ. 66 του Ν.2238/94), φόρου εργολάβων (αρ. 55 Ν.2238/94) και τελών χαρτοσήμου (αρ.15 Κ.Ν.Τ.Χ.) της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Τα έξοδα που αφορούν τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού προέκυψε λόγω της Συλλογικής Σύμβασης εργασίας η οποία υπογράφηκε με αναδρομική ισχύ. Συνεπώς, η εν λόγω δαπάνη ήταν ανύπαρκτη κατά τη χρήση που αφορά, αλλά κατέστη εκκαθαρισμένη εντός της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου.

2) Η μη έκπτωση του συνόλου των δαπανών για ενοίκια μεταφορικών μέσων, ασφάλιστρα και επισκευές αυτών, είναι εσφαλμένη και αντισυνταγματικές οι σχετικές διατάξεις νόμου. Επίσης, θα έπρεπε να αναγνωρισθεί η έκπτωση του συνόλου των δαπανών της κινητής τηλεφωνίας.

3) Η μη αναγνώριση της δαπάνης μισθώματος που κατέβαλλε η επιχείρηση σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, κατά το μέρος που αυτή αφορά στην αξία του οικοπέδου είναι λάθος, καθώς η εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2753/1999 αναφέρεται σε οικόπεδο που δε συμβάλλει στην παραγωγική διαδικασία.

4) Η επικαλούμενη από τη φορολογική αρχή διάταξη νόμου για τη μη έκπτωση του φόρου ακίνητης περιουσίας είναι αντισυνταγματική, αφού πρόκειται για δαπάνη εκ της ύπαρξης παραγωγικού στοιχείου.

5) Η επιβολή χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. επί αμοιβών Διευθύνοντα Συμβούλου έτους 2007 είναι εσφαλμένη, καθώς σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών, ο καθορισμός της αποζημίωσης ή της αμοιβής μέλους του Δ.Σ. πραγματοποιείται με απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης, η οποία λαμβάνει χώρα μετά την κατάρτιση του ισολογισμού, δηλαδή το μήνα Μάιο του επόμενου έτους. Συνεπώς, εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. ζητά «προκαταβολικά» το ποσοστό χαρτοσήμου και ΟΓΑ, πριν καθορισθεί το ύψος αυτών με απόφαση της Τακτικής Γ.Σ.

6) Εσφαλμένα ο έλεγχος εκλαμβάνει την εγγραφή στα βιβλία του προσφεύγοντα με την αιτιολογία «φύλαξη ταμείου σε Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο», ως δάνειο και όχι ως ανώμαλη παρακαταθήκη.

7) Η αναμόρφωση των λογιστικών διαφορών του λογαριασμού 63 είναι παντελώς αόριστη και πάσχει νομίμου αιτιολογίας. Αντίστοιχα, οι πράξεις ελέγχου που αφορούν το φόρο εργολάβων είναι αόριστες.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τα έξοδα που αφορούν τακτικές αναδρομικές αποδοχές προσωπικού έτους 2007 που προέκυψαν εντός του 2008, λόγω υπογραφής της συλλογικής σύμβασης εργασίας με αναδρομική ισχύ, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν.2238/94 «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο»

εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, "με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος" «α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

"Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωση του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών.

Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η [σταδιακή] εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου."»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1005/2005 «Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές όχι μόνο υπέρ του Ι.Κ.Α., αλλά και οποιουδήποτε άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, όπως Τ.Σ.Α. κλπ., και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών (ύπαρξη σχέσης μίσθωσης εργασίας, προσφορά πραγματικής υπηρεσίας, ανάλογο ύψος αμοιβής με τις προσφερόμενες υπηρεσίες) (15671/ΠΟΛ 64/1976), (1032451/10209/Β0012/29-9-1992), (Στε 3296/1981, 802/1982)»

Επειδή, σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα

αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι. ([1009074/157/A0012/13.5.2008](#))

Στην [ΠΟΛ.1078/28.3.2012](#), αναφέρονται τα εξής : «2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. [2238/1994](#), όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.7 του άρθρου 9 του ν. [3091/2002](#), ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).

Αναφορικά με το δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η μη έκπτωση του συνόλου των δαπανών για ενοίκια μεταφορικών μέσων, ασφάλιστρα, επισκευές αυτών, κινητή τηλεφωνία, μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης οικοπέδου, του καταβληθέντος φόρου ακίνητης περιουσίας και τέλους χαρτοσήμου επί αμοιβών μέλους Δ.Σ. είναι εσφαλμένη και αντισυνταγματικές οι σχετικές διατάξεις νόμων, πρέπει αυτοί να απορριφθούν ως αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:".

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

«Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών. (αρ.31, παρ. 1 περ.β)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 το Ν.3634/2008 «3. Το ενιαίο τέλος ακινήτων δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε ως λογιστικές διαφορές τα ποσά των εξής λογαριασμών

60. «τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού» και «λοιπές παροχές προσωπικού»

62.04.04 «ενοίκια μεταφορικών μέσων μη υποκείμενων σε Φ.Π.Α.»

63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»

64.98.02 «έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας» και

«τεκμαρτοί τόκοι δανείων»,

Ως προς τις λοιπές δαπάνες των οποίων την έκπτωση αιτείται η προσφεύγουσα, η ίδια προέβη σε φορολογική αναμόρφωση αυτών κατά την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, με αποτέλεσμα οι σχετικοί ισχυρισμοί περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου να προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή, η αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι δέσμια με την έννοια ότι τα όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις φορολογικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. (Φινοκαλιώτης, φορολογικό δίκαιο σελ .148)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό ότι εσφαλμένα η ύπαρξη δοσοληπτικών λογαριασμών μεταξύ της προσφεύγουσας και του Δ/ντος Συμβούλου θεωρήθηκε δάνειο και όχι «φύλαξη» εκ μέρους του Δ/ντος Συμβούλου, πρέπει αυτός να γίνει δεκτός για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Τ.Χ. (Π.Δ/γμα 28/28-7-1931), «Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ'ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου . »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.5γ του Κ.Τ.Χ. «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει 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%.....»

Επειδή, δανειακός τρεχούμενος λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί 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. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος, κατά τη διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικό ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικό, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό (Παναγιώτης Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 636 -637).

Επειδή, ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%(αρ.15 παρ.1^α Κ.Τ.Χ.) ή 3% (αρ.13παρ.1^α Κ.Τ.Χ.) με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανομένων, 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 σε αυτόν μέρη να είναι, έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης (Εφ.Αθ. 3222/1979), και β) να

περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. (Παναγιώτης Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 638 -639).

Επειδή, ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα, κατά περίπτωση, τέλη χαρτοσήμου, εφόσον από το περιεχόμενό του και μόνο συνάγεται, ότι ο λογαριασμός αυτός είναι πράγματι δανειακός.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι υφίστανται λογαριασμός μεταξύ του Διευθύνοντος Συμβούλου . . και της προσφεύγουσας επιχείρησης με στοιχεία λογαριασμού 33.95.02 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι: . .» στον οποίο καταγράφεται την 1-1-2008 χρεωστικό υπόλοιπο 1.116.250,25€, που καταδεικνύει απαίτηση της προσφεύγουσας από το Διευθύνοντα Σύμβουλο.
- Καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης ο παραπάνω λογαριασμός μόνο πιστώνεται με συνολικό ποσό 587.139,65€, γεγονός που αποδεικνύει τη σταδιακή επιστροφή των χρημάτων από το Διευθύνοντα Σύμβουλο στην εταιρεία.
- Στις 31-12-2008 ο ανωτέρω λογαριασμός χρεώθηκε με ποσό των 900.000,00€, με το αιτιολογικό της «φύλαξης ταμείου σε Πρόεδρο & Δ/ντα Σύμβουλο».
- Από τις καταγραφόμενες κινήσεις του λογαριασμού «Χρεώστες διάφοροι», κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008 δεν επιβεβαιώνεται η έννοια του συγκεκριμένου λογαριασμού ως «δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός» μεταξύ επιχείρησης και διευθύνοντα συμβούλου, καθώς σε όλη τη διάρκεια της χρήσης το υπόλοιπο του λογαριασμού μειώνεται.
- Δεν αποδεικνύεται η ανώμαλη παρακαταθήκη με σκοπό την ασφαλή φύλαξη χρημάτων από το Δ/ντα Σύμβουλο που επικαλείται η προσφεύγουσα, μιας και δεν προσκομίσθηκε κανένα σχετικό στοιχείο (τηρούμενα βιβλία, δικαιολογητικά εγγραφών, αποφάσεις Διοικητικού Συμβουλίου, λοιπά έγγραφα) από τα οποία να προκύπτει η σχέση παρακαταθέτη και θεματοφύλακα καθώς και ο συμφωνηθείς χρόνος της παρακαταθήκης. Εξ' άλλου, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εν λόγω πράξη ως ανώμαλη παρακαταθήκη, δεν ανάγεται στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας του λαμβάνοντα τα χρήματα Διευθύνοντος Συμβούλου, καθόσον ούτε Τράπεζα είναι, ούτε Πιστωτικό Ίδρυμα ή Πιστωτικός Οργανισμός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957 ως έγγραφο, για την εφαρμογή των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, θεωρείται κάθε εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, η οποία υποβάλλεται σε τέλος χαρτοσήμου, για την αποδεικνυόμενη εκ της εγγραφής δικαιοπραξία»

Συνεπώς, η χρέωση του λογαριασμού στις 31-12-2008 με το ποσό των 900.000€ υπόκειται στις γενικές διατάξεις περί τελών χαρτοσήμου εγγραφών συμβάσεων, και το ύψος του χαρτοσήμου και του ΟΓΑ ορίζεται σε 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ επ' αυτού 0,20%.

Περαιτέρω, από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης αλλά και από την αιτιολογία των λογιστικών εγγραφών του λογαριασμού 33.95.02, δεν προκύπτει σύναψη σύμβασης δανείου, πέραν της εγγραφής των 900.000,00€ στα βιβλία. Κατά συνέπεια, εσφαλμένα η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου το ποσό των 33.139,74€ως «τεκμαρτούς τόκους δανείων».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης-2016 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.» με ΑΦΜ, και πιο συγκεκριμένα:

- α) την τροποποίηση της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και
- β) την τροποποίηση της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και
- γ) την επικύρωση της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού φόρου εργοληπτών.

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

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ
κέρδη ισολογισμού	76.472,83	76.472,83	76.472,83		
Λογιστικές διαφορές	24.774,78	88.366,69	55.226,95	33.139,74	30.452,17
φορολογητέα κέρδη	101.247,61	164.839,52	131.699,75	33.139,74	30.452,17
φόρος	8.154,24	24.052,22	15.767,28	8.284,94	7.613,04
προκαταβολή φόρου	13.610,26	13.610,26	13.610,26		
τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ.εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου	339,35	339,35	339,35		
εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	67,87	67,87	67,87		
πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		19.077,58	9.135,65	9.941,93	9.135,65
Σύνολο φόρων για καταβολή	22.171,72	57.147,28	38.920,41	18.226,87	16.748,69

Υπ' αριθ. .../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
Τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		1.429.110,60	900.000,00	529.110,60	
χαρτόσημο		28.582,21	9.000,00	19.582,21	9.000,00
Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου		5.716,44	1.800,00	3.916,44	1.800,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120%		34.298,65	10.800,00	23.498,65	10.800,00
πρόσθετα τέλη στην εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α		6.859,73	2.160,00	4.699,73	2.160,00
Σύνολο τελών για καταβολή		75.457,04	23.760,00	51.697,04	23.760,00

Υπ' αριθ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	835,50€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.002,60€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	1.838,10 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο Προϊστάμενος της Υποδ/σης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης**

Γεώργιος Κατσιούρης

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.