



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/09/2020
Αριθμός απόφασης: 1855

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, με έδρα στη, κατά:

α) της υπ' αριθ./16-12-2019 (elenxis/2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), β) της υπ' αριθ./16-12-2019 (elenxis/2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, ελεγχόμενης περιόδου 01/01-31/12/2013, και γ) της υπ' αριθ./16-12-2019 (elenxis/2019) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994), τελών χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) και προστίμων ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία **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:

1) Με την υπ' αριθμ. /16-12-2019 (elenxis /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσα εταιρείας φόρος ποσού 126.326,38€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 129.560,34 €, ήτοι συνολικό ποσό 255.886,72€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 16/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. /16-9-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα ο έλεγχος έκρινε **τα βιβλία ειλικρινή** και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης χρήσης, όπως προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία **με την προσθήκη των κάτωθι λογιστικών διαφορών:**

Κέρδη Ισολογισμού		2.525,69€
Συν. Λογιστικές διαφορές δήλωσης		47.681,54€
Συν. Αποσβέσεις που δεν αναγνωρίζονται από επιχορηγούμενα πάγια	380.749,81€	
Συν. Τεκμαρτά έσοδα τόκων λογ. 18.01.10.000 ΠΡΟΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΕ ΥΠΟ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΕΣ επιτόκιο ΔΑΝΕΙΟΥ 4,11%	41.100,37€	
Συν. Τεκμαρτά έσοδα τόκων λογ.	30.228,38€	
.....	30.228,38€	
Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		
Λογ. 65.01.00.002	2.363,04€	
Λογ.65.01.00.003	1.200,70€	
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών		485.870,68€
Φορολογητέα Κέρδη Ελέγχου		536.077,91€

2) Με την υπ' αριθμ. /16-12-2019 (elenxis /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου ελεγχόμενης περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 51.608,18€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 10.321,64€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 25.804,09 €, πλέον πρόσθετο ποσό ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ, ύψους 5.160,82€, πλέον πρόστιμο άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 32.550,31€, ήτοι συνολικό ποσό **125.445,04€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Καταλογισμού Τελών χαρτοσήμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ κατόπιν του πορίσματος της από 16/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ./16-9-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

Βάσει του ως άνω πορίσματος, ο έλεγχος έκρινε ότι :

Α) από τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο (άρθρο 806 του Α.Κ.) την έννοια της δανειακής σύμβασης, για το ποσό των **1.000.009,00€** που η προσφεύγουσα κατέθεσε στην από το 2010, με σκοπό την έκδοση μετοχών (μέχρι σήμερα δεν έχουν εκδοθεί ούτε το ποσό έχει επιστραφεί στην προσφεύγουσα), Β) για τα ποσά που η προσφεύγουσα κατέβαλε στα μέλη της διοίκησης και μετόχους και ύψους 790.200,00€, σε έκαστο, το έτος 2013, πληρούνται οι κατά νόμο προϋποθέσεις και χαρακτηρίζονται ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί (από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτουν μόνο χρεώσεις και όχι πιστώσεις στους λογαριασμούς και)

Συνεπώς οι συναλλαγές αυτές υπόκεινται σε τέλος χαρτ/μου 2% πλέον ΟΓΑ 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14§1 και 15§5 του ΚΝΤΧ.

3) Με την υπ' αριθμ./16-12-2019 (elenxis/2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. δ' και §2 περ. δ' του ν.4174/2013, διότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ./6-6-2019 πρόσκληση της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ κατόπιν του πορίσματος της από 16/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμων ν. 4174/2013 της ίδιας Δ.Ο.Υ.

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

1. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνωρίζει τις διενεργηθείσες αποσβέσεις που καταχωρήθηκαν στον οικείο λογαριασμό της χρήσης 2013 με το αιτιολογικό ότι το συνολικό ποσό αποσβέσεων 380.749,81€, δεν προκύπτει εάν αφορά σε αναλωθέντα ίδια κεφάλαια για την κτήση της αξίας των πάγιων στοιχείων των κτιριοδομικών εγκαταστάσεων της εταιρείας, των λειτουργικών τους εγκαταστάσεων, του μηχανολογικού εξοπλισμού και των κινητών μέσων, και λόγω της δυσχέρειας εξειδίκευσης εκάστου κονδυλίου απόσβεσης,

θεωρεί ότι όλα τα ποσά αποσβέσεων αφορούν αξία παγίων στοιχείων που έχει επιχορηγηθεί βάσει αναπτυξιακών νόμων, τα οποία ποσά δεν υπόκεινται σε αποσβεστική χρήση καθώς:

1.1 Οι αποσβέσεις στα ακίνητα (λογαρ. 11) είναι 110.899,29€ και οι οποίες συμφωνούν με τα βιβλία στην γενική λογιστική καθώς και οι αποσβέσεις στα μηχανήματα είναι 240.196,70€ και οι οποίες επίσης συμφωνούν με τα βιβλία στην γενική λογιστική. Οι αποσβέσεις στα ακίνητα έχουν υπολογιστεί με συντελεστή 4% και ο οποίος είναι σύμφωνος με τον συντελεστή όπως είχε διαμορφωθεί το 2013.

1.2 Πέραν αυτής της αμφισβήτησης όμως, η ουσία βρίσκεται στην πιθανή χρονική αταξία που δίνεται η εντύπωση ότι υπάρχει στην καταχώρηση των νόμιμων αποσβέσεων των παγίων, λόγω μη επαρκούς και ευκρινούς τήρησης του μητρώου παγίων της επιχείρησης μας (όπως είναι αλήθεια, προέκυψε και από το προσκομισθέν με τις αντιρρήσεις μητρώο παγίων και αποσβέσεων {σχετ. 44}, το οποίο όμως ήδη οργάνωσε και τηρεί αναλυτικά και πλήρως και προσκομίζει με την παρούσα προσφυγή.

1.3 Άλλως και επικουρικά, ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι δεν είναι χρονολογικά τακτοποιημένο το ποσό της διαφοράς αποσβέσεων που καταχωρήθηκαν στην ελεγχθείσα χρήση, θα πρέπει να μεταρρυθμισθεί η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και το επιβληθέν για την ως άνω αιτία καθαρό φορολογητέο ποσό των 345.789,41 ευρώ, να μειωθεί κατά το ποσοστό που αναλογεί στην ίδια δαπάνη της εταιρείας, ήτοι κατά ποσοστό 52,46% που αντιστοιχεί σε 181.401,126 ευρώ και αφορά το επενδυτικό σχέδιο αρ. με τίτλο «.....» ύψους 2.950.000,00 ευρώ που καταρτίστηκε και υλοποιήθηκε με την για τον εκσυγχρονισμό της επιχειρηματικής μονάδας μας, το ποσοστό 47,54% αποτέλεσε επιδότηση δημόσια δαπάνη (1.402.500,006) και το ποσοστό 52,46% καλύφθηκε από κεφάλαια που διέθεσε η ίδια η εταιρεία, τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση.

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε τεκμαρτά έσοδα από τόκους καθώς θεώρησε ότι το ποσό που εγγράφηκε στο λογαριασμό της εταιρείας έχει τη νομική μορφή δανείου διότι:

2.1 Από τα προσκομιζόμενα έγγραφα (αποφάσεις Γ.Σ., δημοσιεύσεις στο τμήμα εμπορίου της Περιφερειακής ενότητας Βοιωτίας, αναλυτικό καθολικό της καρτέλας 18.01.10.000, φωτοαντίγραφα των δελτίων κα) αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα ότι το ως άνω ποσό καταβλήθηκε από την εταιρεία στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας με σκοπό την μεγιστοποίηση του κέρδους της εταιρείας μέσω της λιανικής πώλησης και ως εκ τούτου καμία εικονικότητα ή ανακρίβεια δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί για την συναλλαγή αυτή.

2.2 Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Α.Κ. για να θεωρηθεί το ποσό αυτό δάνειο και η ελεγκτική αρχή δεν παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία.

2.3 Αντίθετα με τον αιτιολογικό ισχυρισμό του Ελέγχου, **«Δεν προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία, προθεσμία σχετική με το πόσο διάστημα πρέπει να παραμείνουν στον ειδικό λογαριασμό, τα ποσά που κατατίθενται για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου» [Ιδ. ΔΕΔ 1942/2019].**

2.4 Αντίθετα με τον αιτιολογικό ισχυρισμό του Ελέγχου, **«Υφίσταται γενική απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου των χρημάτων που κατατίθενται σε λογαριασμό για τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου».[Ιδ. ΣτΕ 1470/2002 και ΔΕΔ Α 1318/2019].**

2.5 Αντίθετα από την αιτιολογία του πορίσματος του Ελέγχου, «Οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους Α.Ε. ή από τρίτους για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, ανεξάρτητα αν, για τις καταθέσεις αυτές είχε προηγηθεί ή όχι η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης». [ΔΕΔ Α 2323/2019 και ΔΕΔ Α 1318/2019]

3. Παραγραφή της πράξης επιβολής τελών χαρτοσήμου καθώς έχει υποκύψει σε 5ετή παραγραφή και καθώς η υφιστάμενη νομολογιακή παραδοχή περί εικοσαετούς προθεσμίας παραγραφής (ΣτΕ 1561/2003, 3514/1996 κ.ά.), πρέπει να θεωρηθεί αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας, η οποία επιτάσσει, σύμφωνα με τα νεότερα νομολογιακά δεδομένα (Ολ. ΣτΕ 1738/2017) την απαγόρευση θέσπισης δυσανάλογα μακρών προθεσμιών παραγραφής, δεδομένου ότι αυτές δημιουργούν ανασφάλεια ως προς την έννομη κατάσταση των διοικούμενων χωρίς να εξυπηρετούν συγχρόνως το δημόσιο συμφέρον.

4. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι οι λογαριασμοί και στους οποίους εμφανίζονται χρεώσεις της εταιρείας για καταβολές στους μετόχους και, αντίστοιχα, είναι δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, καθόσον:

4.1 όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα σήμερα έγγραφα, αλλά και από την αναφορά στο πιστοποιητικό ελέγχου των ορκωτών λογιστών για την χρήση 2013, δεν πρόκειται για τρεχούμενους δανειακούς λογαριασμούς μας, αλλά για πραγματικές καταβολές ποσών προς εξόφληση του τιμήματος, συνολικού ποσού 2.000.000 ευρώ, για την μεταβίβαση στην εταιρεία μας του ακινήτου και της βιομηχανικής μονάδας που είναι κτισμένη σε αυτό , το οποίο ακίνητο ανήκει κατά ποσοστό 50% εξ' αδιαίρετου στον μέτοχο και τον τότε συνδιευθύνοντα Σύμβουλο

4.2 Στο πόρισμα του ελέγχου αντιπαραθέτει η προσφεύγουσα τα κάτωθι:

- Δεν υπάρχει κανένα έγγραφο που να αποδεικνύει δανεισμό των ως άνω εταίρων.
- Δεν απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.
- Η αγοραπωλησία δεν έγινε, λόγω της φορολογικής αδυναμίας να συμβληθούν στην πώληση οι πωλητές.

4.3 Ακόμη κι αν υποτεθεί ότι υπάρχει υποχρέωση σε πληρωμή τέλους χαρτοσήμου, το ποσό που θα έπρεπε να καθοριστεί είναι το ποσοστό 2% επί των καταβολών του έτους 2013, δηλαδή επί του ποσού των 192.000,00 ευρώ (ήτοι $192.000 \times 2\% = 3.840\text{€}$ χαρτόσημο) και όχι επί του ποσού των 1.580.400,00€ επί του οποίου εσφαλμένα επιβλήθηκε, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα ποσά των προηγούμενων ετών.

4.4 Επίσης και οι τόκοι που προστέθηκαν στο φορολογητέο εισόδημα θα έπρεπε να υπολογισθούν και καθοριστούν επί του ποσού των 192.000,00€ και όχι, όπως εσφαλμένα έγινε επί του ποσού των 1.580.400,00€. Δηλαδή οι τόκοι που θα έπρεπε να επιβληθούν, εάν γινόταν δεκτή η άποψη του ελέγχου περί λογαριασμών δανειακών, είναι $60.456,76 \text{ μείον } 56.906,90 = 3.549,86 \text{ ευρώ}$.

4.5 Η αγοραπωλησία δεν έχει συντελεστεί ακόμη με μεταγραφητέα συμβολαιογραφική πράξη, λόγω των φορολογικών μας εκκρεμοτήτων, καθώς και λόγω των έντονων διαφωνιών των μετόχων και και του μέλους του Δ.Σ. και συνδιευθύνοντος Συμβούλου, σχετικά με την διαχείριση της εταιρείας, οι οποίες δημιούργησαν δικαστικές και άλλες διενέξεις μεταξύ των και δυσχέρειες στην διαχείριση και λειτουργία της εταιρείας (ιδ. Σχετ. προσαγόμενες αποφάσεις, ήτοι την με αριθμό/2016 απόφαση ασφαλιστικών μέτρων της Προέδρου του Πρωτοδικείου Λιβαδειάς και την με

αριθμό/2017 απόφαση εκούσιας δικαιοδοσίας διορισμού προσωρινής διοίκησης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Λιβαδειάς, αρ. σχετ. 9,10).

Ως προς τον 3° ισχυρισμό περί παραγραφής της προσβαλλόμενης πράξης τελών χαρτοσήμου

Επειδή στο άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην **ΠΟΛ. 1154/2017**, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή, όπως ορίζει το **άρθρο 249** «Εικοσαετής παραγραφή» του **Αστικού Κώδικα**: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, ούτε στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου, ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4169/1961 ειδικής κοινωνικής εισφοράς, αντιστοίχως. Συνεπώς οι σχετικές αξιώσεις του Δημοσίου υπόκεινται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2579/1998, ΣτΕ 3389/1999, ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την **υπ' αριθ. 433/2020** Απόφασή του έκρινε ότι στη φορολογία χαρτοσήμου η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ είναι κατ' αρχήν **πενταετής**. Εκκινεί, δε, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151). Κατ' εξαίρεση η προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Μη εφαρμοστέα είναι η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Η φορολογική αρχή οφείλει να διαπιστώνει την οικεία

οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάσει δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, να διενεργείται, κατ' αρχήν εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία. Εξάλλου, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου, ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή και εύλογη για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, πενταετή προθεσμία παραγραφής.

Επειδή, με την Ε. 2147/2020/11-9-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«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.».
2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του

αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Παράδειγμα: Σε επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ'αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151).

3.

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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 (όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν. 3522/2006 (22/12/2006) και μετά), ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.....».

Επειδή με την υπ' αριθ. **2934/2017** απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται: «Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η **φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

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

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με την προαναφερθείσα Ε. 2147/2020, η περίοδος της παραγραφής εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το πόρισμα της από 16/12/2019 Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι το έτος 2013:

Α) από τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο (άρθρο 806 του Α.Κ.) την έννοια της δανειακής σύμβασης, για το ποσό των **1.000.009,00€** που η προσφεύγουσα κατέθεσε στην από το 2010, με σκοπό την έκδοση μετοχών (μέχρι σήμερα δεν έχουν εκδοθεί ούτε το ποσό έχει επιστραφεί στην προσφεύγουσα),

Β) για τα ποσά που η προσφεύγουσα κατέβαλε στα μέλη της διοίκησης και μετόχους και ύψους 790.200,00€, σε έκαστο, το έτος 2013, πληρούνται οι κατά νόμο προϋποθέσεις και

χαρακτηρίζονται ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί (καθώς από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτουν μόνο χρεώσεις και όχι πιστώσεις στους λογαριασμούς και)

Συνεπώς οι συναλλαγές αυτές υπόκεινται σε τέλος χαρτ/μου 2% πλέον ΟΓΑ 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14§1 και 15§5 του ΚΝΤΧ.

Επειδή η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις **16.12.2019**, ήτοι μετά την πάροδο της ως άνω αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, βασιζόμενη σε εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας, ήτοι σε στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση αυτών, εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, δηλαδή εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο, ήτοι σε στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά», κατά την έννοια του άρθρου 68, παρ. 2 (α΄) του Ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τέλους χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 έχει παραγραφεί και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί της λογιστικής διαφοράς ποσού 380.749,81€ που αφορά αποσβέσεις παγίων

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1029/2006** ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Α. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Αποσβέσεις - Γενικά

1. Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, δεν έχει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις. Ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.

2. Στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.[...]

Αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων

Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν. [1892/1990](#), Ν. [2601/1998](#)) ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για το λόγο αυτό, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 41.10 “Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων” και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 “Εκτακτα και ανόργανα έσοδα” με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 “Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων”. (1040321/10238/ΠΟΛ. 1093/1992 ερμην. εγκύκλιος του Ν. [1892/1990](#), 1072294/11060/Β0012/1.10.2004).

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνται με το Ν. [3299/2004](#).[...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **4§§10, 12 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

10.1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.[...]

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

α)..., β) Του Μητρώου Πάγων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.[...]

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα εξέπεσε αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος χρήσης (λογ.66) συνολικού ποσού **397.969,32€**. Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται αποσβέσεις που αφορούν πάγια τα οποία έχουν υπαχθεί σε διάφορους αναπτυξιακούς νόμους και έχουν επιχορηγηθεί. Για το λόγο αυτό η επιχείρηση τηρεί ιδιαίτερους λογαριασμούς αποθεματικών ως εξής:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Πίστωση
41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	226.704,39
41.08.00	ΑΦΟΡΟΛ.ΑΠΟΘ.ν.1892/90	13.897,66
41.08.00.000	ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘ.ν. 1892/90	13.897,66
41.08.01	ΑΦΟΡΟΛ.ΑΠΟΘΕΜΑΤ.Ν1828/89-1999	72.551,13
41.08.01.000	ΑΦΟΡΟΛ.ΑΠΟΘΕΜΑΤ.Ν1828/89-1999	72.551,13
41.08.02	ΑΦΟΡ.ΑΠΟΘΕΜ.Ν.2601/98 ΧΡ.2000	56.105,23
41.08.02.000	ΑΦΟΡ.ΑΠΟΘΕΜ.Ν.2601/98 ΧΡ.2000	56.105,23
41.08.03	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘ. ΑΡΘΡ. 9 Ν. 3296/2004	84.150,37
41.08.03.000	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘ. ΑΡΘΡ. 9 Ν. 3296/2004	84.150,37
41.10	Επιχορηγήσεις πάγων επενδύσεων	1.402.499,99
41.10.01	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ Ν.866/90	0,01
41.10.01.000	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ Ν.866/90	554.139,19
41.10.01.099	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ Ν.866/90	554.139,20
41.10.02	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ 98205/2007	1.402.500,00
41.10.02.000	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ 98205/2007	1.402.500,00

- Η προσφεύγουσα δεν έχει μεταφέρει κάποιο ποσό στον λογ. 81.10.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγων επενδύσεων ούτε έχει κάνει εγγραφές πίστωσης στο λογ.66 Αποσβέσεις
- Ο λογαριασμός 41.10. παραμένει ακίνητος από την προηγούμενη χρήση.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο βιβλίων επενδύσεων, το οποίο επανειλημμένα της ζητήθηκε, με συνέπεια ο έλεγχος να αδυνατεί να προσδιορίσει το ποσό των αποσβέσεων που αναλογούν στα επιχειρούμενα πάγια. Επίσης, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιαδήποτε κατάσταση εξωλογιστικώς τηρούμενη στην οποία να αναφέρονται οι επιλέξιμες δαπάνες ανά αναπτυξιακό νόμο, τα επιχορηγούμενα πάγια και ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων αυτών.
- Η προσφεύγουσα δεν καταχωρεί ευδιάκριτα στο μητρώο παγίων ανά αναπτυξιακό νόμο τα πάγια που έχουν επιχορηγηθεί, ενώ δεν πιστώνει αυτά με τις τυχόν επιχορηγήσεις ή τα ποσά των αφορολόγητων εκπτώσεων.

- Το μητρώο παγίων που προσκομίστηκε είναι ελλιπώς τηρούμενο καθώς σε αρκετούς λογαριασμούς παγίων δεν προκύπτουν:
 - Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
 - Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
 - Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια ή πουλήθηκε.
 - Η υπαγωγή ανά πάγιο σε αναπτυξιακούς νόμους
 - Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
 - Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).
 - Αναφέρονται κάποιοι λογαριασμοί παγίων χωρίς περιγραφή του παγίου, συνεπώς δεν μπορεί να προσιδιαστεί από τον έλεγχο τι αφορούν οι αποσβέσεις συνολικού ποσού **34.960,40€**.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος αδυνατεί να προσδιορίσει το ποσό των αποσβέσεων που αναλογούν στα πάγια και δεν αναγνωρίζει τις διενεργηθείσες αποσβέσεις ποσού **345.789,41€** που σχετίζονται με τα επιχορηγούμενα πάγια και ποσού 34.960,40€ που σχετίζονται με πάγια χωρίς περιγραφή, ως εξής:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Αποσβέσεις ΧΡΗΣΕΙΣ
11.07.00		61.356,88
11.07.00.019	ΑΚΙΝΗΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	33.248,45
11.07.00.019	ΑΚΙΝΗΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	241,95
11.07.00.0019	ΑΚΙΝΗΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	3.292,40
11.07.00.019	ΑΚΙΝΗΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	3.816,00
11.07.00.019	ΑΚΙΝΗΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	1.039,60
11.07.00.020	ΑΚΙΝΗΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	1.132,45
11.07.00.021	ΑΚΙΝΗΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	119,20
11.09.00.000	ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΔΕΗ Ν. 866	745,86
11.09.00.001	ΑΣΦΑΛ/ΤΑΣ ΠΕΡ/ΝΤΟΣ ΧΩΡΟΥ Ν. 866	1.429,79
11.09.00.002	ΜΕΤ/ΚΗ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ ΓΗΠΕΔΟΥ Ν. 866	704,33
11.09.00.003	ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΝΕΡΟΥ Ν. 866	176,08
11.09.00.004	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΩΛΗΝΩΣΕΩΝ ΓΕΩΤΡΗΣΕΩΝ	67,76
11.09.00.005	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ	96,00
11.09.01.001	ΟΔΟΣΤΡΩΣΙΑ ΧΩΡΟΥ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	75,96
12.00.00.0000	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	238.246,70
ΣΥΝΟΛΑ		345.789,41

Τα παραπάνω ποσά προκύπτουν από τον ακόλουθο πίνακα.

12.00	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΟ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΠΩΝ	750,00
-------	--	--------

13.02	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΟ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	156,00
13.03	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΟ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	540,00
13.04	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΟ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΠΩΝ	1.440,00
13.05	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΟ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	348,00
14.09.00.019	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	1.538,41
14.09.00.020	2010	158,11
14.09.00.021	2.013,00	365,84
16.15	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΠΩΝ	3.764,92
16.15	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	606,63
16.15	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ	15.392,08
16.15	ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΠΩΝ	2.781,42
16.17.00.022	2010	149,99
16.17.00.023	2011	0,00
16.17.00.019	2013	600,00
16.17.00.019	2013	1.189,01
16.17.00.019	2013	179,99
ΣΥΝΟΛΑ		34.960,40

Σύνολο λογιστικών διαφορών αναφορικά με τις αποσβέσεις : 380.749,81

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνωρίζει τις διενεργηθείσες αποσβέσεις που καταχωρήθηκαν στον οικείο λογαριασμό της χρήσης 2013 με το αιτιολογικό ότι το συνολικό ποσό αποσβέσεων 380.749,81 €, δεν προκύπτει εάν αφορά σε αναλωθέντα ίδια κεφάλαια για την κτήση της αξίας των πάγιων στοιχείων των κτιριοδομικών εγκαταστάσεων της εταιρείας, των λειτουργικών τους εγκαταστάσεων, του μηχανολογικού εξοπλισμού και των κινητών μέσων, και λόγω της δυσχέρειας εξειδίκευσης εκάστου κονδυλίου απόσβεσης. **Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει τακτοποιημένο μητρώο παγίων καθώς και έγγραφα που αφορούν το επενδυτικό σχέδιο με αρ. και τίτλο «.....» ύψους 2.950.000,00 ευρώ που καταρτίστηκε και υλοποιήθηκε με την για τον εκσυγχρονισμό της επιχειρηματικής μονάδας, σύμφωνα με τα οποία το ποσοστό 47,54% αποτέλεσε επιδότηση δημόσιας δαπάνης (1.402.500,006) και το ποσοστό 52,46% καλύφθηκε από κεφάλαια που διέθεσε η ίδια η εταιρεία, τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση.

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την κρίση περί εφικτού ή μη του λογιστικού προσδιορισμού και των ελεγκτικών επαληθεύσεων είναι ο χρόνος διάπραξης των αποδιδόμενων παραβάσεων (ΣτΕ 1102/2017).

Επειδή, ως νέα στοιχεία, κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που προσκομίζονται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και χρήζουν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ορίζονται αυτά τα οποία έχουν ανακύψει οφигενώς και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση η προσφεύγουσα, προσκόμισε το πρώτον ενώπιον της Υπηρεσίας μας τακτοποιημένο μητρώο παγίων στοιχείων και αποσβέσεις χρήσης 2013, το οποίο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4§12 του ΚΦΑΣ, δεν επέδειξε -ως όφειλε κατά νόμο- στον έλεγχο, με αποτέλεσμα να

είναι αδύνατη η διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επομένως, ως νέα στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ, δε νοούνται τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, μέρος των οποίων προσκόμισε στο παρόν στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι μετά το πέρας του ελέγχου και μάλιστα παρά τις επανειλημμένες σχετικές προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. και τις προσπάθειες του ελέγχου, και χωρίς να συντρέχει λόγος ανωτέρας βίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το προσκομισθέν μητρώο παγίων στοιχείων, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, εξακολουθεί να μην πληροί τα χαρακτηριστικά του μητρώου παγίων σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (π.χ. δεν αναφέρονται τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου, τα στοιχεία κτήσης των παγίων (αριθμοί και ημερομηνίες τιμολογίων), η υπαγωγή ή μη σε αναπτυξιακούς νόμους κα).

Επειδή, σχετικά με το επενδυτικό σχέδιο με. αρ. και τίτλο «.....» ύψους 2.950.000,00 ευρώ δεν προσκομίσθηκε ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή κατάσταση επιλέξιμων δαπανών ή βιβλίο επενδύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί ποια πάγια από το ως άνω μητρώο παγίων επιδοτήθηκαν.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό που αφορά τα τεκμαρτά έσοδα από τόκους δανείων ύψους 41.100,73€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε τεκμαρτά έσοδα από τόκους καθώς θεώρησε ότι το ποσό που εγγράφηκε στο λογαριασμό της εταιρείας έχει τη νομική μορφή δανείου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται το άρθρο 806 του Α.Κ., τις αποφάσεις ΔΕΔ 1942/2019, 2323/2019 και 1318/2019 καθώς και την απόφαση ΣΤΕ 1470/2002.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι το ποσό του 1.000.009,00€ καταβλήθηκε στην εταιρεία, αλλά τον σκοπό της καταβολής διότι:

1. Μέχρι και σήμερα δεν έχουν εκδοθεί οι μετοχές αυτές.

2. Στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης υφίστανται:

α) το με αριθ. πρωτ. /08-02-2016 έγγραφο της Δ/σης Ανάπτυξης της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος, με το οποίο περιήλθε σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, η υπ' αριθμ. /2015 απόφαση του Ειρηνοδικείου Λιβαδειάς, βάσει της οποίας έχει διαταχθεί διαχειριστικός έλεγχος στην προσφεύγουσα, με αρ. ΓΕΜΗ και έχει οριστεί Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής για τη διενέργεια αυτού και επειδή τα ευρήματα είναι σημαντικά ζητείτε να διενεργηθεί άμεσα φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα καθώς και στις κάτωθι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις και στα φυσικά πρόσωπα που μετέχουν σε αυτές:

-, ΑΦΜ:,
-, ΑΦΜ:

β) το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΒΕΞ /08-06-2016 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της ΓΓΔΕ, με το οποίο περιήλθε σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, η από 09/02/2016 αρχική αναφορά

του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή κ., ο οποίος διενεργεί διαχειριστικό έλεγχο στην προσφεύγουσα.

3. Όπως αναφέρει ο ως άνω ορκωτός ελεγκτής παρότι η επένδυση έγινε το 2010 και εμφανίστηκε το ανωτέρω ποσό στις οικονομικές καταστάσεις και των δύο εταιρειών, το 2011 το συγκεκριμένο κονδύλι αυτό μειώνεται κατά το ανωτέρω ποσό σύμφωνα με τον ισολογισμό της, χωρίς ωστόσο να υπάρχει αντίστοιχη μείωση στον ισολογισμό της προσφεύγουσας. Αυτό σημαίνει ότι ενδεχομένως κάποιος έχει αναλάβει το πόσο και το παρακρατεί παρανόμως. Εάν πράγματι έχει συμβεί κάτι τέτοιο τότε υπάρχει υπεξαίρεση. Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της το 2011 ήταν ο και της Ο, οι οποίοι συνδέονται με σχέση συγγένειας.

4. Το ποσό του 1.000.009,00€ παραμένει σε λογαριασμό συμμετοχών και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 18.01.10.000 ΠΡΟΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΕ ΥΠΟ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΕΣ και δεν έχει επιστραφεί στην προσφεύγουσα.

5. Η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε οποιαδήποτε προσπάθεια (δικαστική ή εξωδικαστική) προκειμένου να της επιστραφούν τα χρήματα που κατέθεσε.

6. Η

- έχει ίδια κεφάλαια μικρότερα του 10% του Μ.Κ. με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 του ΚΝ 2190/1920, ακόμη και για λύση της και υποχρεώσεων για ενέργειες από την πλευρά της Εποπτικής αρχής της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος.
- Έχει μηδενικό τζίρο από τις χρήσεις 2010 έως 2018 συνεπώς δεν έχει παραγωγική δραστηριότητα.
- Έχει πάψει να δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις από το 2014.
- Υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, μέχρι και σήμερα.

7. Τα παραπάνω αποδυναμώνουν τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί επενδυτικού σχεδίου, το οποίο εξάλλου ουδέποτε πραγματοποιήθηκε παρότι έχουν περάσει εννέα έτη από την καταβολή των χρημάτων.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η κατάθεση του εν λόγω ποσού στην εταιρεία έχει όλα τα χαρακτηριστικά του δανείου, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Α.Κ.

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος ορθώς θεωρεί ότι από τα βιβλία της προσφεύγουσας προκύπτουν όλα τα χαρακτηριστικά της δανειακής σύμβασης καθώς:

- Από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτουν οι χρηματικές κινήσεις μεταξύ του οφειλέτη (.....) και του δανειστή (προσφεύγουσα).
- Από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης, όπως η συνομολόγηση της σύμβασης δανείου από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη.

Επειδή, οι επικαλούμενες αποφάσεις της ΔΕΔ εξετάζουν διαφορετικά νομικά και πραγματικά περιστατικά, καθώς αφορούν σε αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου της ίδιας της εταιρείας.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 4° ισχυρισμό που αφορά τα τεκμαρτά έσοδα από τόκους τρεχούμενων λογαριασμών και της

Επειδή, με τις διατάξεις του Άρθρου 23^α §§2,3,4,5 «Συμβάσεις της εταιρείας με μέλη του διοικητικού συμβουλίου» του ν.2190/1920 ορίζεται ότι:

«2. Απαγορεύεται και είναι άκυρη η σύναψη οποιωνδήποτε άλλων συμβάσεων της εταιρείας με τα πρόσωπα της παραγράφου 5 χωρίς ειδική άδεια της γενικής συνέλευσης. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για πράξεις που δεν εξέρχονται των ορίων των τρεχουσών συναλλαγών της εταιρείας με τρίτους.[...]

3. Η άδεια της γενικής συνέλευσης κατά την προηγούμενη παράγραφο 2 δεν παρέχεται, εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι εκπροσωπώντας τουλάχιστον το ένα τρίτο (1/3) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου.

4. Η άδεια της παραγράφου 2 μπορεί να παρασχεθεί και μετά τη σύναψη της σύμβασης, εκτός εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι που εκπροσωπούν τουλάχιστον το ένα εικοστό (1/20) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου.

5. Οι απαγορεύσεις των παραγράφων 1 και 2 ισχύουν για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα πρόσωπα που ασκούν έλεγχο επί της εταιρείας, τους συζύγους και τους συγγενείς των προσώπων αυτών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι του τρίτου βαθμού, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από τους ανωτέρω. Ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι ασκεί έλεγχο επί της εταιρείας, εάν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε. Το καταστατικό μπορεί να επεκτείνει την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και σε άλλα πρόσωπα, όπως ιδίως στους γενικούς διευθυντές και διευθυντές της εταιρείας.[...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **25§3 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

«3. Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

Ειδικά για συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και επιχειρήσεων συνδεδεμένων με αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος ότι οι λογαριασμοί 33.95.00.005 και 33.95.00.008 στους οποίους εμφανίζονται χρεώσεις της εταιρείας για καταβολές στους μετόχους και, αντίστοιχα, είναι δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί και ισχυρίζεται ότι αποτελούν πραγματικές καταβολές ποσών προς εξόφληση του τιμήματος, συνολικού ποσού 2.000.000 ευρώ, για την μεταβίβαση στην εταιρεία του ακινήτου και της βιομηχανικής μονάδας που είναι κτισμένη σε αυτό , το οποίο ακίνητο ανήκει κατά ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου στον μέτοχο και τον τότε συνδιδειχθέντα Σύμβουλο και προς τούτο υπογράφηκε το υπ' αριθ./27-1-2015 προσύμφωνο αγοραπωλησίας αγροτεμαχίου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ./27-1-2015 προσύμφωνο οι κ. και, κάτοχοι κατά ποσοστό ¹² εξ αδιαιρέτου ο καθένας ενός αγροτεμαχίου 10.053,20 τ.μ. στη θέση «.....» ή , το οποίο μίσθωναν έως τότε στην εταιρεία (μας προσκομίστηκαν αντίγραφα της υπ'αριθ...../28.4.1995 σύμβασης μισθώσεως και της

υπ' αριθ...../2.11.2000 πράξης παράτασης μισθώσεως) δηλώνουν ότι υπόσχονται και αναλαμβάνουν την υποχρέωση να πωλήσουν και να μεταβιβάσουν κατά πλήρη κυριότητα στην εταιρεία αντί 2.000.000 € και πως έλαβαν 100.000 € ως προκαταβολή ενώ το υπόλοιπο τίμημα του ποσού 1.900.000 € θα καταβληθεί τμηματικά σε δόσεις μέχρι την 15η Δεκεμβρίου 2015, ημερομηνία μέχρι την οποία θα εξοφληθεί το τίμημα και θα συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο. Στο προσύμφωνο αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου πρέπει να προσαρτηθούν όλα τα εξοφλητικά έγγραφα που δείχνουν την καταβολή των ληξιπρόθεσμων δόσεων και του ολικού τιμήματος.

- Μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει συντελεστεί η αγοραπωλησία του αγροτεμαχίου, με σύνταξη οριστικού συμβολαίου.
- Μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει προσκομισθεί απόφαση της γενικής συνέλευσης της προσφεύγουσας που να δίνει ειδική άδεια (άρθρο 23^α του ν.2190/1920) στον μέτοχο και στον τότε συνδιευθύνοντα Σύμβουλο να υπογράψουν το υπ' αριθ./27-1-2005 προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτου, το οποίο περιέχει ιδιαίτερα επαχθείς όρους για την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα, επιτρέπει την μονομερή ακύρωση του και την κατάπτωση κάθε ποσού που καταβλήθηκε υπέρ των πωλητών, γεγονός που σε συνδυασμό με το ότι δεν έχει συνταχθεί έως σήμερα οριστικό συμβόλαιο, δημιουργεί εύλογα υπόνοιες ότι δεν υπήρχε πραγματική βούληση μεταβίβασης του ακινήτου στην εταιρεία.
- Σύμφωνα με το από 10/11/2017 Πρακτικό της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης, η σύναψη του οριστικού συμβολαίου ματαιώθηκε χωρίς να αναφέρονται οι λόγοι της ματαίωσης και χωρίς να επιστρέφονται τα χρήματα από τους μετόχους στην προσφεύγουσα.
- Στο ίδιο πρακτικό αναφέρεται η λήψη απόφασης κατάρτισης νέου προσυμφώνου στο οποίο θα ορίζεται καταληκτική ημερομηνία κατάρτισης οριστικού συμβολαίου την **22/12/2017**.
- Μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχουν προσκομισθεί οι αποδείξεις πληρωμής που να πιστοποιούν ότι οι αναλήψεις των εταίρων αφορούν το προσύμφωνο αγοραπωλησίας αγροτεμαχίου.
- Στην υπ' αριθ./24-1-2018 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού πρωτοδικείου Λιβαδειάς, την οποία κατέθεσε η προσφεύγουσα κατά των καταλογιστικών πράξεων που προέκυψαν από τον έλεγχο των χρήσεων 2010-2012 αναφέρεται ότι τα κρινόμενα ποσά «... αφορούν πάγιες πληρωμές για κάλυψη των εξόδων των δυο μετόχων που πραγματοποιούνται για την επίτευξη των στόχων της εταιρείας...».
- Στην έκθεση ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή η οποία συντάχθηκε την 30.05.2014 και αφορά τον ισολογισμό της χρήσης που έκλεισε 31.12.2013 στην παρατήρηση (6) αναφέρεται ρητά ότι αδυνατεί να εκφράσει γνώμη για την ανακτησιμότητα του προ καταβληθέντος ποσού καθώς και την επίδρασή του επί των απαιτήσεων, των αποτελεσμάτων χρήσης και του συνόλου των ιδίων κεφαλαίου.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι λογαριασμοί και πληρούν κατά νόμο τις προϋποθέσεις και χαρακτηρίζονται ως **δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί** και ότι η προσφεύγουσα υποχρεούται στον υπολογισμό τεκμαρτού τόκου

(έσοδο) με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.25 του Ν.2238/94, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα στις σελίδες 27-29 της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ** και **συγκεκριμένα :**

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ./16-12-2019 (elenxis/2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, ελεγχόμενης περιόδου 01/01-31/12/2013.
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των λοιπών προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων ήτοι:
 - α) της υπ' αριθ./16-12-2019 (elenxis/2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και
 - β) της υπ' αριθ./16-12-2019 (elenxis/2019) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2019.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010 – 31/12/2013

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου
Φόρος Εισοδήματος	126.326,38 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	129.560,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	255.886,72 €

β) Τέλη Χαρτοσήμου

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Τέλη Χαρτοσήμου	51.608,18€	0,00 €
ΟΓΑ ΤΕΛΩΝ Χαρτοσήμου	10.321,64 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 τελών χαρτ/μου	25.804,09 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΟΓΑ τελών χαρτ/μου	5.160,82 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 53	32.550,31€	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	125.445,04€	0,00 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν.4174/2013

500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο Π

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.