



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2022

Αριθμός απόφασης: 2062

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31-12-2021	Εισόδημα	1/1 - 31/12/2015	71.920,81 €
2		31-12-2021	Κ.Ν.Τ.Χ	1/1 - 31/12/2015	157.186,27 €

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

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 Πράξεις Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2015 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 57.536,65€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 14.384,16€, ήτοι συνολικό ποσό 71.920,81€.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας

α) τέλη χαρτοσήμου για δοσοληπτικούς λογαριασμούς 1% ποσού 69.870,04€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 13.974,01€, (6.987.004,19€ * 1%) και

β) τέλη χαρτοσήμου για δανειακούς λογαριασμούς 2% ποσού 17.455,67€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 3.491,13€, (872.783,28€ * 2%)

πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου του άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 52.395,42€, ήτοι συνολικό ποσό 157.186,27€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου καταλογίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 31/12/2021 α) έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 ΠΟΛ.1124/2015, και β) έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, δυνάμει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

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

- Η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει τις εφαρμοζόμενες διατάξεις των ν. 4172/2013 και 4174/2013 για την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων, καθώς και την νομολογία περί εκπιπτόμενων δαπανών, παραγωγικότητα δαπανών και θεωρεί ότι:

Ι) Εσφαλμένως και παρανόμως ο έλεγχος κατέληξε στις ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΜΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΠΟΣΟ ΣΕ €
1	Αμοιβές & έξοδα τρίτων	Λ.61	10.000,00 €
2	Φόροι Τέλη	Λ.63	113.087,71 €
3	Διάφορα έξοδα	Λ.64	27.356,98 €
4	Λοιπές λογιστικές διαφορές	-----	2.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ			152.444,69 €

- Εσφαλμένως καταλογίζονται διαφορές τελών χαρτοσήμων για τους κάτωθι λογαριασμούς:

Α. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ (Χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΠΟ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
1	33-95-00-00-0001	.....	90.610,09 €
2	33-95-00-00-0002	.....	1.376.126,14 €
3	33-95-00-00-0003	.....	1.245.772,39 €
4	33-95-00-00-0005	.....	7.005,77 €
5	33-95-00-00-0006	.....	70.827,96 €
6	33-95-00-00-0007	.....	42.273,00 €
7	33-95-00-00-0011	.....	74.310,20 €
8	53-10-00-00-0000	.....	117.085,25 €
9	53-10-00-00-0002	.....	2.122.330,48 €
10	53-98-99-00-0000	.....	293.400,66 €
11	53-98-99-00-0006	.....	10.137,35 €
12	53-98-99-00-0010	.....	1.537.124,90 €
ΣΥΝΟΛΟ			6.987.004,19 €

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

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΠΟ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
1	33-95-00-00-0008	.....	3.226,58 €
2	45-14-00-00-0000	.....	869.556,70 €
ΣΥΝΟΛΟ			872.783,28 €

και για τους ακόλουθους λόγους:

- οι ως άνω λογαριασμοί δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των δοσοληπτικών λογαριασμών,
- Τα επίμαχα ποσά αφορούν κονδύλια υφιστάμενα ήδη προ της 01/01/2015 τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2015 μόνο για σκοπούς τακτοποιητικούς,
- Τα ποσά που προορίζονται για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου δεν υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου, και
- Κατά το μέρος που οι επίμαχες κινήσεις έλαβαν χώρα στο πλαίσιο υφιστάμενης συμφωνίας διαχείρισεως διαθεσίμων, αποτελούν πράξεις μη υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου, αλλά εμπίπτουν στο πεδίο του ΦΠΑ και απαλλάσσονται από αυτόν δυνάμει του άρθρου 22 του κώδικα ΦΠΑ.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

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

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) ...
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,[...]
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,[...]
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...».

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

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

.....

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

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

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

...

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

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

1.1 Λογαριασμός 61.00.00.00.0023 (Αμοιβές και έξοδα κεντρικού)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 61.00.00.00.0023 (Αμοιβές και έξοδα κεντρικού) ισχυρίζεται ότι έχει καταχωρηθεί το ΤΠΥ με αριθμό/2015 που

εκδόθηκε από την αξίας 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ το οποίο εκδόθηκε δυνάμει του ιδιωτικού συμφωνητικού με ημερομηνία 06/11/2015 το οποίο προσκομίζεται, για την παροχή νομικών υπηρεσιών, γνωμοδοτήσεων και εκπροσώπηση της εταιρείας ενώπιον των δημοσίων αρχών και υπηρεσιών. Η δαπάνη επίσης έχει εξοφληθεί νόμιμα.

Η επιπρόσθετη απαίτηση εκ μέρους της ΔΟΥ Χανίων (απόφαση Γ.Σ. της εταιρείας για την ανάθεση νομικών υπηρεσιών) δεν προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ και σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τον ν.2190/1920 η απαγόρευση σύναψης συμβάσεων με πρόσωπα της παραγράφου 5 χωρίς δηλαδή την άδεια της γενικής συνέλευσης, δεν ισχύει προκειμένου για πράξεις που δεν εξέρχονται των ορίων των τρεχουσών συναλλαγών της εταιρείας με τρίτους.

Επειδή, ο έλεγχος την Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ως προς τον λογαριασμό 61.00.00.00.0023 (Αμοιβές και έξοδα κεντρικού), αναφέρει ότι προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό για την παροχή νομικών υπηρεσιών από την Δ/νουςα σύμβουλο της εταιρείας κ. προς την προσφεύγουσα εταιρεία, χωρίς να προσκομίζεται αποδεικτικό κατάθεσης στην φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990.

Επειδή, ο έλεγχος την Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ως προς τον λογαριασμό 61.00.00.00.0023 (Αμοιβές και έξοδα κεντρικού), έκρινε ότι στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω δαπάνη ποσού 10.000€ που αφορά στο με αριθμό/2015 Τ.Π.Υ. πρόκειται για την διευθύνουςα σύμβουλο της εταιρείας, και η ανάθεση νομικών υπηρεσιών σε αυτήν θα έπρεπε να συνοδεύεται από εγκριτική απόφαση της Γ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 αλλά και για λόγους χρηστής διοίκησης της εταιρείας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι η δαπάνη του υπ' αριθμ./2015 Τ.Π.Υ. που αφορά την παροχή νομικών υπηρεσιών, γνωμοδοτήσεων και εκπροσώπηση της εταιρείας, εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), χωρίς να γίνεται αναφορά στην επιπρόσθετη απαίτηση της προσκόμισης απόφασης της Γ.Σ. στις διατάξεις των ως άνω άρθρων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και οι λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο μειώνεται κατά το ανωτέρω ποσό συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00€ από τα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας.

1.2 Λογαριασμός 63.98 (Φόροι – Τέλη)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 63.98 (Φόροι – Τέλη) ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες του λογαριασμού αυτού αφορούν ΦΠΑ μη εκπιπόμενο στην φορολογία εισοδήματος. Η εταιρεία έχει κατασκευάσει σε προηγούμενες χρήσεις ακίνητα, τα οποία δεν είχε πωλήσει κατά το έτος 2015 με αποτέλεσμα να απολέσει το δικαίωμα συμψηφισμού του πιστωτικού ΦΠΑ. Η εταιρεία προέβη στην μεταφορά των ποσών που σχετίζονταν με τα ως συγκεκριμένα ακίνητα στον λογαριασμό 63.98 (Φόροι – Τέλη). Το ποσό αναλύεται σε ποσό 49.281,76 € για τον λογ. 63.98.08.06.0000 (ΦΠΑ Μη Εκπιπόμενο στη

Φορολογία Εισοδήματος) σχετιζόμενο με ακίνητο στον και σε ποσό 59.768,03 € για τον λογ. 63.98.08.10.0000 (ΦΠΑ Μη Εκπιπόμενο στη Φορολογία Εισοδήματος) σχετιζόμενο με ακίνητο στο Τα αποτελέσματα της χρήσης δεν έχουν επιβαρυνθεί με το παραπάνω ποσό συνολικά 109.049,79 € το οποίο αποτέλεσε μέρος των αποθεμάτων. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει ακριβές αντίγραφο του Εντύπου Ε3 φορολογικού έτους 2015 μαζί με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.

Επειδή, ο έλεγχος την Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ως προς τον λογαριασμό 63.98 (Φόροι – Τέλη) έκρινε ότι δεν μπορεί να διαπιστώσει το βάσιμο των αιτιάσεων της προσφεύγουσας καθόσον αναφέρεται σε ΦΠΑ ακινήτων, προηγούμενων χρήσεων οι οποίες έχουν παραγραφεί. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα βιβλία κοστολογίου των οικοδομών ώστε να διαπιστωθούν τα ποσά του ΦΠΑ που δεν εξέπεσαν ανά οικοδομή.

Επειδή, ο έλεγχος την Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα αποτελέσματα της χρήσης δεν έχουν επιβαρυνθεί με το παραπάνω ποσό συνολικά 109.049,79 €, αναφέρει ότι από το αναλυτικό καθολικό αλλά και το ημερολόγιο των βιβλίων της επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι την 31/12/2015 μεταφέρθηκε το υπόλοιπο των λογαριασμών 63.98.08.06.0000 (ΦΠΑ Μη Εκπιπόμενο στη Φορολογία Εισοδήματος) και 63.98.08.10.0000 (ΦΠΑ Μη Εκπιπόμενο στη Φορολογία Εισοδήματος) σε λογαριασμό Αποτελεσμάτων χρήσης και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 80.00 (Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία μετέφερε το υπόλοιπο των λογαριασμών 63.98.08.06.0000 (ΦΠΑ Μη Εκπιπόμενο στη Φορολογία Εισοδήματος) και 63.98.08.10.0000 (ΦΠΑ Μη Εκπιπόμενο στη Φορολογία Εισοδήματος) σε λογαριασμό Αποτελεσμάτων χρήσης και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 80.00 (Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης), αλλά με βάσει τα δεδομένα από το ακριβές αντίγραφο του Εντύπου Ε3 φορολογικού έτους 2015 μαζί με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε προχωρήσει στην αναμόρφωση του ως άνω συνολικού ποσού (109.049,79 €), με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα εταιρεία να μην έχει εκπέσει από τα έσοδα της εταιρείας το ως άνω ποσό των ακινήτων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται αποδεκτός και οι λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο μειώνεται κατά το ανωτέρω ποσό συνολικής αξίας 109.049,79€ από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, επειδή το είχε αναμορφώσει λογιστικά η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία.

1.3 Λογαριασμός 64.01 (Εξοδα Ταξιδιών)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 64.01 (Εξοδα Ταξιδιών) ισχυρίζεται ότι εξέπεσε δαπάνες ύψους 4.207,10 €, που σχετίζονται με την λειτουργία της επιχείρησης, την προώθηση των εργασιών της, την ανάπτυξη της και την επίτευξη του σκοπού

της, όπως αεροπορικά εισιτήρια και γενικά έξοδα μετακινήσεως. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο αποδείξεις πώλησης εισιτηρίων στα οποία αναγράφονται στοιχεία πωλητών της εταιρείας όπως και στοιχεία πελατών με σκοπό την πώληση ακινήτων της εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π.

Επειδή, ο έλεγχος την Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι οι ως άνω δαπάνες ύψους 4.207,10 €, δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να εκπέσουν από το εισόδημα της επιχείρησης διότι δεν προσκομίστηκαν αναλυτικά δικαιολογητικά που να φαίνεται ποιοι είναι οι λήπτες των υπηρεσιών και η σχέση τους με την εταιρεία, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι οι δαπάνες ύψους 4.207,10 € που αφορούν αεροπορικά εισιτήρια και γενικά έξοδα μετακινήσεως, λόγω έλλειψης αναλυτικών δικαιολογητικών που να αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π. προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

1.4 Λογαριασμός 64.02 (Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 64.02 (Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας) ισχυρίζεται ότι εξέπεσε δαπάνες ύψους 15.637,42 €, που σχετίζονται με την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της και την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, οι οποίες αφορούν γενικά έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας των πελατών της εταιρείας για τις οποίες πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ. Αφορούν δε αναγκαία έξοδα υποψήφιων αγοραστών κυρίως στα νησιά της και στα οποία διέθετε ακίνητα προς πώληση.

Επειδή, ο έλεγχος την Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι οι ως άνω δαπάνες ύψους 15.637,42 €, δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να εκπέσουν από το εισόδημα της επιχείρησης διότι δεν προσκομίστηκαν αναλυτικά δικαιολογητικά που να φαίνεται ποιοι είναι οι λήπτες των υπηρεσιών και η σχέση τους με την εταιρεία, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι οι δαπάνες ύψους 15.637,42 € που αφορούν γενικά έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας των πελατών της εταιρείας, λόγω έλλειψης αναλυτικών δικαιολογητικών που να αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π. προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

1.5 Λογαριασμός 64.98 (Διάφορα Έξοδα)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όσον αφορά τον λογαριασμό 64.98 (Διάφορα Έξοδα) ισχυρίζεται ότι εξέπεσε δαπάνες ύψους 7.512,46 €, που σχετίζονται με την αγορά λαμπτήρων, ανταλλακτικών εργαλείων, τη βενζίνη για τη λειτουργία των χλοοκοπτικών μηχανών και, εν γένει, δαπάνες σχετικές με τη λειτουργία των εγκαταστάσεων της Εταιρείας.

Επειδή, ο έλεγχος την Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι οι ως άνω δαπάνες ύψους 7.512,46 €, δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να εκπέσουν από το εισόδημα της επιχείρησης διότι προσκομίστηκαν κυρίως Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης και άλλων φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι οι δαπάνες ύψους 7.512,46 € που αφορούν την αγορά λαμπτήρων, ανταλλακτικών εργαλείων, τη βενζίνη για τη λειτουργία των χλοοκοπτικών μηχανών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά και λόγω έλλειψης αναλυτικών δικαιολογητικών που να αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 5 των Ε.Λ.Π. προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Τέλη Χαρτοσήμου 2015

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ από τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας προέβη στον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου και κατέληξε στα κάτωθι συμπεράσματα :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2015	ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΧΑΡΤΟΣΗΜΑΝΘΕΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
33-95-00-00-0001		90.610,09	908.218,45	819.347,52	90.610,09
33-95-00-00-0002		328.795,58	1.376.126,14	0,00	1.376.126,14
33-95-00-00-0003		698.181,54	1.245.772,39	0,00	1.245.772,39
33-95-00-00-0005		6.016,21	485.633,32	478.627,55	7.005,77
33-95-00-00-0006		896.605,70	900.234,30	829.406,34	70.827,96
33-95-00-00-0007		66.303,94	202.255,94	159.982,94	42.273,00
33-95-00-00-0008		23.535,37	23.535,37	20.308,79	3.226,58
33-95-00-00-0011		0,00	74.310,20	0,00	74.310,20
53-10-00-00-0000		0,00	530.677,04	413.591,79	117.085,25
53-10-00-00-0002		3.754.923,01	5.915.075,29	3.792.744,81	2.122.330,48
53-98-99-00-0000		0,00	293.400,66	0,00	293.400,66
53-98-99-00-0006		0,00	10.137,35	0,00	10.137,35
53-98-99-00-0009		64.473,12	940.000,00	940.000,00	0,00
53-98-99-00-0010		0,62	1.537.124,90	0,00	1.537.124,90
53-98-99-00-0011		0,00	940.000,00	940.000,00	0,00

43-00-00-00-0000	.....	8.000.000,00	8.000.000,00	5.828.536,74	0,00
43-00-00-00-0001	.....	0,00	8.000.000,00	5.089.485,87	0,00
45-14-00-00-0000	.....	0,00	869.556,70	0,00	869.556,70

Οι παραπάνω λογαριασμοί κατατάχθηκαν ως αναφορά το επιβαλλόμενο τέλος χαρτοσήμου σε δύο κατηγορίες:

A. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ (Χρεοπιστώνονται κατά την χρήση)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2015	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
33-95-00-00-0001		90.610,09	90.610,09
33-95-00-00-0002		328.795,58	1.376.126,14
33-95-00-00-0003		698.181,54	1.245.772,39
33-95-00-00-0005		6.016,21	7.005,77
33-95-00-00-0006		896.605,70	70.827,96
33-95-00-00-0007		66.303,94	42.273,00
33-95-00-00-0011		0,00	74.310,20
53-10-00-00-0000		0,00	117.085,25
53-10-00-00-0002		3.754.923,01	2.122.330,48
53-98-99-00-0000		0,00	293.400,66
53-98-99-00-0006		0,00	10.137,35
53-98-99-00-0010		0,62	1.537.124,90
ΣΥΝΟΛΟ			6.987.004,19

Για τα παραπάνω υπόλοιπα ανά περίοδο, οφείλονται τέλη χαρτοσήμου **1% πλέον ΟΓΑ 20%** ως αλληλόχρεοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί.

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

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2015	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
33-95-00-00-0008		23.535,37	3.226,58
45-14-00-00-0000		0.00	869.556,70
ΣΥΝΟΛΟ			872.783,28

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

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη δοσοληπτικών λογαριασμών και κονδυλίων τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2015 μόνο για τακτοποιητικούς σκοπούς.

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α '239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και

τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1:

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 3:

«επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.»

στο Άρθρο 14:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, 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 υπό αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Στην παρ. 5 περίπτωση γ ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α ' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του

χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωση. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».

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

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία (Παναγιώτη Θ. Ρέππα, *Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε. 5η έκδοση, σελ. 643-644*), «Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθόλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3% κατά περίπτωση. Σημειώνεται, ότι εάν το παραπάνω υπόλοιπο, το οποίο χαρτοσημάνθηκε, κατά τα ανωτέρω, με τέλος χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση, μεταφερθεί και στη μεθεπόμενη χρήση, επίσης, ως απλή κατάθεση, δε θα υπαχθεί σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, επειδή το υπόλοιπο αυτό έχει ήδη χαρτοσημανθεί, ως απλή κατάθεση, στην προηγούμενη χρήση. Τούτο φυσικά ισχύει με την προϋπόθεση ότι ο δοσοληπτικός λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου και τη μεθεπόμενη αυτή χρήση».

Επειδή, προϋπόθεση για την ειδική χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στη περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα

αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να 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. Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (ΣΤΕ 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί κατά νόμο τις προϋποθέσεις και χαρακτηρίζεται εκ του λόγου τούτου ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15§1 περ. α' ή 13§1 περ. α' του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω κατά περίπτωση τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι:

α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων. Θα πρέπει δηλαδή να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κάθε δε ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης, και

β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι κάτωθι λογαριασμοί έχουν χαρακτήρα τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, με αποτέλεσμα να οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20%:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
33-95-00-00-0001		90.610,09
33-95-00-00-0002		1.376.126,14
33-95-00-00-0003		1.245.772,39
33-95-00-00-0005		7.005,77
33-95-00-00-0006		70.827,96
33-95-00-00-0007		42.273,00
33-95-00-00-0011		74.310,20
53-10-00-00-0000		117.085,25
53-10-00-00-0002		2.122.330,48
53-98-99-00-0000		293.400,66
53-98-99-00-0006		10.137,35
53-98-99-00-0010		1.537.124,90
ΣΥΝΟΛΟ		6.987.004,19

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται τα κάτωθι :

- Λανθασμένα ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα καθώς δεν πληρούνται τα χαρακτηριστικά ενός τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού,
- Τα επίμαχα ποσά αφορούν κονδύλια υφιστάμενα ήδη προ της 01/01/2015 τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2015 μόνο για σκοπούς τακτοποιητικούς,

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα αναλυτικά καθολικά των ανωτέρω λογαριασμών της χρήσεως 2015, τα οποία είχαν προσκομισθεί και στον έλεγχο.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι οι συναλλαγές των λογαριασμών 33-95-00-00-0001, 33-95-00-00-0002, 33-95-00-00-0003, 33-95-00-00-0005, 33-95-00-00-0006, 33-95-00-00-0007, 33-95-00-00-0011, 53-10-00-00-0000, 53-10-00-00-0002, 53-98-99-00-0000, 53-98-99-00-0006, και 53-98-99-00-0010 είναι έξω από το πλαίσιο συμβατικής υποχρέωσης, για τις οποίες οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, στις οποίες επιβάλλονται σε ποσοστό επί του μεγαλύτερου ετήσιου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ανάλογα, σύμφωνα με τις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου περί επιβολής τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20%, ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι λανθασμένα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ως άνω λογαριασμοί δεν πληρούν τα χαρακτηριστικά ενός τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από την κίνηση των αναλυτικών καθολικών λογαριασμών που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία προκύπτει ότι στον λογαριασμό 53-10-00-00-0002, ο έλεγχος επιβάλλει ξανά χαρτόσημο στο ποσό των 2.122.330,49 € το οποίο έχει ήδη συμπεριληφθεί, υπολογιστεί και φορολογηθεί από τον έλεγχο σε τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ στο μεγαλύτερο ποσό των αντιστοίχων λογαριασμών 33-95-00-00-0002 και 33-95-00-00-0003 με αποτέλεσμα να αφαιρείται το ποσό αυτό από τα τέλη χαρτοσήμου του λογαριασμού 53-10-00-00-0002

Επειδή, από την κίνηση των αναλυτικών καθολικών λογαριασμών που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία προκύπτει ότι στον λογαριασμό 53-98-99-00-0010, ο έλεγχος επιβάλλει χαρτόσημο στο ποσό των 1.537.124,90€ το οποίο είναι το μεγαλύτερο υπόλοιπο κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2015, χωρίς να λάβει υπόψη του ότι το ως άνω ποσό αποτελείται από συμπληρωματικές λογιστικές εγγραφές που αφορούν την μεταφορά αναδοχής χρέους, βάσει ιδιωτικών συμφωνητικών, από την (ΛΟΓ. 53-98-99-00-0010) προς την (ΛΟΓ. 53-10-00-00-0002) και επομένως το ως άνω ποσό δεν θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο καθώς σε καμία περίπτωση δεν αφορά ταμειακή διευκόλυνση, με αποτέλεσμα να πρέπει να αφαιρεθεί.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας στο μέρος που αφορά ότι στους ως άνω λογαριασμούς υπάρχουν κονδύλια τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2015 μόνο για σκοπούς λογιστικής τακτοποίησης, γίνεται μερικώς δεκτός, όσον αφορά τους λογαριασμούς 53-10-00-00-0002 και 53-98-99-00-0010

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι κάτωθι λογαριασμοί έχουν χαρακτήρα δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, με αποτέλεσμα να οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20%:

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

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ
33-95-00-00-0008		3.226,58
45-14-00-00-0000		869.556,70
ΣΥΝΟΛΟ		872.783,28

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα καθώς δεν πληρούνται τα χαρακτηριστικά ενός δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού και στους ως άνω λογαριασμούς υπάρχουν κονδύλια τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2015 μόνο για τακτοποιητικούς σκοπούς και τα οποία έχουν είδη χαρτοσημανθεί στο φορολογικό έτος 2014

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα αναλυτικά καθολικά των ανωτέρω λογαριασμών της χρήσεως 2015, τα οποία είχαν προσκομισθεί και στον έλεγχο και από τα οποία προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Λογαριασμός 33-95-00-00-0008

Καρτέλα λογαριασμού								
Πεμ 31/12/15								
Εταιρεία:,								
Καρτέλα λογαριασμού 33-95-00-00-0008								
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Προοδευτικά		Υπόλοιπο
						Χρέωση	Πίστωση	
Από μεταφορά						20.308,79	0,00	20.308,79
1	27/2/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	347,95	0,00	20.656,74	0,00	20.656,74
2	12/6/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	170,00	0,00	20.826,74	0,00	20.826,74
3	25/6/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	142,86	0,00	20.969,60	0,00	20.969,60
4	22/7/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	125,91	0,00	21.095,51	0,00	21.095,51
5	22/7/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	142,86	0,00	21.238,37	0,00	21.238,37
6	23/7/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	10,00	0,00	21.248,37	0,00	21.248,37
7	31/8/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	267,86	0,00	21.516,23	0,00	21.516,23
8	30/9/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	125,91	0,00	21.642,14	0,00	21.642,14
9	30/9/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	142,86	0,00	21.785,00	0,00	21.785,00
10	29/10/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	1.193,65	0,00	22.978,65	0,00	22.978,65
11	26/11/2015	.....	ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚ.	556,72	0,00	23.535,37	0,00	23.535,37
Σύνολα				3.226,58	0,00	23.535,37	0,00	23.535,37

2. Λογαριασμός 45-14-00-00-0000

Πεμ 31/12/15								
Εταιρεία:,								
Καρτέλα λογαριασμού 45-14-00-00-0000								
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Προοδευτικά		Υπόλοιπο
						Χρέωση	Πίστωση	
Από μεταφορά						0,00	110.990,43	-
1	30/9/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	.....	0,00	781.056,70	0,00	892.047,13	892.047,13
2	30/9/2015	4607	.....	0,00	16.000,00	0,00	908.047,13	-
3	7/10/2015	ΛΟΓ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	0,00	21.500,00	0,00	929.547,13	-
4	7/10/2015	ΛΟΓ 4607	.....	0,00	51.000,00	0,00	980.547,13	-
5	31/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΑΠΟ ΛΟΓ. 45-14	.....	977.144,12	0,00	977.144,12	980.547,13	-3.403,01
6	31/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	.....	3.403,01	0,00	980.547,13	980.547,13	0,00
Σύνολα				980.547,13	869.556,70	980.547,13	980.547,13	0,00

- Ο έλεγχος, όσον αφορά τον λογαριασμό 45-14-00-00-000, επιβάλλει χαρτόσημο στο ποσό των 869.556,70 Ευρώ το οποίο υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των 980.547,13€ που θεωρεί ως το μεγαλύτερο υπόλοιπο και αφαιρώντας την απογραφή ενάρξεως συνολικής αξίας 110.990,43€, καθώς έχει επιβληθεί χαρτόσημο από τον

έλεγχου του φορολογικού έτους 2014.

- Η κίνηση 1 συνολικής αξίας 781.056,70€, όσον αφορά τον λογαριασμό 45-14-00-00-000, αφορά συμψηφιστική εγγραφή μεταφοράς από τον λογαριασμό 43-00-00-00-0001, ο οποίος είχε χαρτοσημανθεί από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2014 και το οποίο ο έλεγχος θα έπρεπε να είχε αφαιρέσει από το υπόλοιπο προς επιβολή χαρτοσήμου.

Επειδή, με βάσει τα ανωτέρω δεδομένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ έκρινε ότι οι συναλλαγές των λογαριασμών 33-95-00-00-0008, και 45-14-00-00-0000 είναι έξω από το πλαίσιο συμβατικής υποχρέωσης, για τις οποίες οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, στις οποίες επιβάλλονται σε ποσοστό επί του μεγαλύτερου ετήσιου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ανάλογα, σύμφωνα με τις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5^γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20%, ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας στο μέρος που αφορά ότι στους ως άνω λογαριασμούς υπάρχουν κονδύλια τα οποία κινούνται εντός του φορολογικού έτους 2015 μόνο για σκοπούς λογιστικής τακτοποίησης τα οποία έχουν είδη χαρτοσημανθεί στο φορολογικό έτος 2014 γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 31-12-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 ΠΟΛ.1124/2015, και τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. / 04-02-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος
1		31-12-2021	Εισόδημα	1/1 - 31/12/2015
2		31-12-2021	Κ.Ν.Τ.Χ	1/1 - 31/12/2015

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

1. Φόρος Εισοδήματος Φορολογικό έτος 2015 (υπ' αριθμ. /2021)

ΑΝΑΛΥΣΗ		(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ) – (Α)
Φορολογητέα κέρδη		802.599,01	1.001.001,23	881.951,440	79.352,43
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	232.753,71	290.290,36	255.765,92	23.012,21
Προκαταβολή φόρου		232.753,71	232.753,71	232.753,71	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			14.384,16	2.301,22	2.301,22
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	466.307,42	538.228,23	491.620,85	25.313,43
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2.Τέλη Χαρτοσήμου Φορολογικό έτος 2015 (υπ' αριθμ./2021)

ΑΝΑΛΥΣΗ	(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου (Α)	--	6.987.004,19	3.327.548,80
Αξία Χαρτοσήμου 1%	-	69.870,04	33.275,49
ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%	-	13.974,01	6.655,10
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου (Β)	-	872.783,28	91.726,58
Αξία Χαρτοσήμου 2%	-	17.455,67	1.834,53
ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%	-	3.491,13	366,91
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ	-	52.395,42	21.066,01
Σύνολο φόρου για καταβολή	-	157.186,27	63.198,04

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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