



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1292

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με την επωνυμία **«Α.Σ.»** και τον διακριτικό τίτλο **«ΑΣ»** με **ΑΦΜ:.....**, που εδρεύει στο κοινοτικό διαμέρισμα του Δήμου, Νομού, κατά: α) των με αριθ., και **.../21-12-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμων, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα β) των με αριθ., και **.../21-12-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, γ) των με αριθμό, και **.../21-12-2021**, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2015-31/12/2015, 01/01/2016-

31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ...../21-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθμό .../21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.144,87€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (σε ποσοστό 10% επί της ως άνω διαφοράς φόρου), ύψους 114,49€, ήτοι συνολικό ποσό **1.259,36€**.

2) Με την με αριθμό/21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.707,45€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 170,75€ (σε ποσοστό 10% επί της ως άνω διαφοράς φόρου), ήτοι συνολικό ποσό **1.878,20€**.

3) Με την με αριθμό/21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 5.165,59€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 2.582,80€ (σε ποσοστό 50% επί της ως άνω διαφοράς φόρου), ήτοι συνολικό ποσό **7.748,39€**.

4) Με τη με αριθ./21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, χαρτόσημο ύψους 1.456,93€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 291,39€, πλέον πρόσθετα τέλη, λόγω μη υποβολής ποσού 728,48€ και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 145,70€, ήτοι συνολικό ποσό **2.622,50€**.

5) Με τη με αριθ./21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, χαρτόσημο ύψους 3.400,57€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 680,11€, πλέον πρόσθετα τέλη, λόγω μη υποβολής ποσού 1.700,29€ και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 340,06€, ήτοι συνολικό ποσό **6.121,03€**.

6) Με τη με αριθ./21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών

Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, χαρτόσημο ύψους 22.260,11€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 4.452,02€, πλέον πρόσθετα τέλη, λόγω μη υποβολής ποσού 11.130,06€ και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.226,01€, ήτοι συνολικό ποσό **40.068,20€**.

7) Με τη με αριθ./**21-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, διαφορά ΦΠΑ 533,38€ και μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο σε 16.927,04€, έναντι του δηλωθέντος υπολοίπου για έκπτωση 21.764,95€.

8) Με τη με αριθ./**21-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, διαφορά ΦΠΑ 4.837,91€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, ύψους 2.418,95€, ήτοι, συνολικό ποσό **7.256,86€**.

9) Με τη με αριθ./**21-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, διαφορά ΦΠΑ 2.276,73€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, ύψους 1.138,36€, ήτοι, συνολικό ποσό **3.415,09€**, ενώ παράλληλα αναπροσαρμόστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, στο ύψος των 5.668,64€, έναντι του δηλωθέντος υπολοίπου για έκπτωση ύψους 6.491,34€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Έδεσσας, βάσει των από 21/12/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν 4172/2013), ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) και Χαρτοσήμου και ΟΓΑ Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), σε εκτέλεση της με αριθ./28-12-2020 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω νομική οντότητα, για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1124/2015 και βάσει του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931, από τον οποίο η φορολογική αρχή κατέληξε στις κάτωθι διαπιστώσεις:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

- Συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 8.806,68€, για το φορολογικό έτος 2015, (όπως αναλυτικά καταγράφονται στη σελίδα 83 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος) και φορολογητέα κέρδη ύψους 183.663,82€, έναντι δηλωθέντων ύψους 174.857,14€.
- συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 48.404,93€, για το φορολογικό έτος 2016 όπως αναλυτικά καταγράφονται στη σελίδα 75 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος) και φορολογητέα κέρδη ύψους 13.134,24€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 35.270,69€
- συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 39.735,31€, για το φορολογικό έτος 2017 όπως αναλυτικά καταγράφονται στη σελίδα 75 της έκθεσης ελέγχου φόρου

εισοδήματος) και φορολογητέα κέρδη ύψους 87.922,81€, έναντι δηλωθέντων ύψους 48.187,50€.

Ως προς τη φορολογία τελών – χαρτοσήμου

- Διαπιστώθηκαν χρηματικές δοσοληψίες, με τα παρακάτω φυσικά – νομικά πρόσωπα:
 - α) Με τον, ο οποίος διετέλεσε πρόεδρος του ελεγχόμενου Συνεταιρισμού κατά την περίοδο 24/06/2012 έως και 10/02/2019, ύψους 57.776,72€ για το φορολογικό έτος 2015, ύψους 38.130,27€ για το φορολογικό έτος 2016 και ύψους 53.807,59€ για το φορολογικό έτος 2017.
 - β) Με τον, ο οποίος διετέλεσε αντιπρόεδρος του ελεγχόμενου Συνεταιρισμού κατά την περίοδο 24/06/2012 έως και 10/02/2019, ύψους 15.070,00€ για το φορολογικό έτος 2015, ύψους 131.898,00€ για το φορολογικό έτος 2016 και ύψους 168.883,93€ για το φορολογικό έτος 2017.
 - γ) Με την εταιρεία «..... ΙΚΕ», ύψους 890.314,09 € για το φορολογικό έτος 2017.

Οι ως άνω χρηματικές συναλλαγές οι οποίες εγγράφηκαν στα βιβλία, χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο, ως δάνεια που υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

Ως προς το ΦΠΑ :

Διαπιστώθηκαν διαφορές στις φορολογητέες εκροές, για τις παρακάτω φορολογικές περιόδους:

	Φορολογική περίοδος	
	01/01/-31/12/2015	01/01/-31/12/2017
Φορολογητέες εκροές	40.617,66	23.841,75
Φπα εκροών	5.280,29	3.099,43

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/21-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου επί τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου.

2) Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «1. 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 ευρώ».

Επειδή στην παρ. 1 εδ. α' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/28-7- 31 ΦΕΚ 239 Α') υπόκειται στο τέλος χαρτοσήμου της παρ. 1 του άρθρου 14 του ίδιου Κώδικα (αναλογικά τέλη επί εμπορικών εγγράφων) ορίζεται ότι : «Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τρόπον συντεταγμένου εγγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με τη γ' περίπτωση της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75) ορίζεται ότι: «.....Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς η 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, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 12 του Ν.Δ 3717/1957 ορίζεται ότι: «Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν

τέλος χαρτοσήμου...».

Επειδή, εξάλλου έχει κριθεί νομολογιακά, ότι από τις διατάξεις του ΚΝΤΧ, συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε «τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός», δηλαδή οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεοπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων που τελούν ως προς κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη, εναλλασσόμενη εκάστοτε, θέση δανειστή και οφειλέτη, αλλά μόνο ο «τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός», που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνολολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία, η οποία «λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν» (ΣΤΕ 3529/2010, 190/2009, 6172/1995, 2911/1993, 2134/1987).

Επειδή, περαιτέρω, από τη διάταξη της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του ως άνω Κώδικα, η οποία αναφέρεται γενικά σε κάθε εγγραφή των βιβλίων περί κατάθεσης ή ανάληψης χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια γενικά της παροχής (δόσης) χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις της κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους και, συνεπώς, κατά την έννοια της διάταξης αυτής κάθε εγγραφή στα βιβλία περί παροχής (δόσης) ή ανάληψης χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται, καταρχάς, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λ.π. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣΤΕ 1470/2002, 4463/1997 1039/1996).

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία, ως καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα, ορίζεται ότι : «α. Γενικά. Οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, η ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί

υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η **ρητή αναγραφή** στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. Ια ή 13 παρ. Ια του ίδιου ως άνω Κώδικα.

β. Οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου. 1. Με τη διάταξη της παραγράφου 5, περίπτωση γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικός 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, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου αποδεικνύεται, ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

2. Κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης:

- Ως «**κατάθεση χρημάτων**» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/ 1992, 1039/1996, 1470/2002), ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψης τους.

- Ως «**ανάληψη χρημάτων**» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνση τους.

Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

γ. Προϋποθέσεις, για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης. Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε καταθέσεις, που γίνονται από τον ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης στην ίδια του την επιχείρηση, γιατί, στην περίπτωση αυτή, δεν συνάπτεται καμιά συμβατική σχέση, αφού με αυτόν δεν συμβάλλεται κανένα άλλο πρόσωπο.

β) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ.Πρωτ.ΑΘ. 7077/1983).

γ) Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994). Συνεπώς, αναλήψεις χρημάτων, που είχαν γίνει από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, οι οποίες (αναλήψεις) προκύπτουν όχι από επίσημα βιβλία της εταιρείας, αλλά από πρόχειρες καταστάσεις, δεν υποβάλλονται στο τέλος χαρτοσήμου της ανωτέρω διάταξης (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

δ) Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά.

ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, δια της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά ε-πιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

γ. Υπολογισμός και χρόνος καταβολής του τέλους χαρτοσήμου. Το ως άνω τέλος χαρτοσήμου 1% υπολογίζεται επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω εταιρειών ή επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/1981).

(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 304-306).

Επειδή, εξάλλου, το ΣτΕ με αποφάσεις (ΣτΕ 2699/1972, ΣτΕ 2660/1973, ΣτΕ 317/1974, ΣτΕ 2483/1975, ΣτΕ 770/1977, ΣτΕ 575/1978, ΣτΕ 283/1979, ΣτΕ 368/1980, ΣτΕ 1169/1980, ΣτΕ 1219/1982, ΣτΕ 3013/1984, ΣτΕ 314/1987, ΣτΕ 703/1988, ΣτΕ 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η

συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνα με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα λογιστικά αρχεία του Συνεταιρισμού και καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 6-16 της από 21/12/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διαπιστώθηκαν κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, εγγραφές στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 35 «Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων» και στους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς «35.02.00.0001» (αντιπρόεδρος), «35.02.000.0002-.....» (Πρόεδρος), αλλά και στον λογαριασμό 50.00.00.0166 – Προμηθευτής ΙΚΕ» (τρίτο πρόσωπο), με τα παρακάτω συνολικά χρηματικά ποσά :

Μέλη Δ.Σ. - τρίτους	Χρηματικές καταβολές ανά Φορολογικό έτος		
	2015	2016	2017
.....	15.070,00	131.898,00	168.883,93
.....	57.776,72	38.130,27	53.807,59
.....ΙΚΕ			890.314,09
σύνολο	72.846,72	170.028,27	1.113.005,61

Οι ως άνω χρηματικές συναλλαγές κρίθηκαν από τον έλεγχο ως δάνεια, καθώς:

- Οι παραπάνω λογαριασμοί περιλαμβάνουν μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, δηλαδή χρηματικές δοσοληψίες από καταθέσεις χρημάτων {χρεώσεις - πιστώσεις εκατέρωθεν} και όχι εμπορικές συναλλαγές.

- Οι κινήσεις αυτών αφορούν χρηματικές δοσοληψίες, οι οποίες δεν παραπέμπουν σε συγκεκριμένες εμπορικές κινήσεις (δεν καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία) ή άλλες συμβάσεις, πλην αυτής του δανείου κατά την έννοια του άρθρου 806 ΑΚ .

- Οι εν λόγω λογαριασμοί εμφανίζουν συνεχώς κίνηση όχι προς μία μόνο κατεύθυνση {χρέωση ή πίστωση}, αλλά και προς τις δύο, δηλαδή παρουσιάζουν όχι μόνο καταβολές μετρητών, αλλά και επιστροφές μετρητών.

- Οι εν λόγω λογαριασμοί παρουσιάζουν μεγάλα χρεωστικά υπόλοιπα και σημαντικές χρεώσεις κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, οι οποίες αφορούν χρήματα που φεύγουν από το ταμείο του με προορισμό τα πρόσωπα που διετέλεσαν Πρόεδροι του ελεγχόμενου Συνεταιρισμού.

-Οι πιστώσεις των εν λόγω λογαριασμών που αφορούν επιστροφές μετρητών στη διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών ήταν μικρές, με αποτέλεσμα οι εν λόγω λογαριασμοί να βαίνουν διαρκώς αυξανόμενοι.

-Τα υπόλοιπα των εν λόγω λογαριασμών θα έπρεπε «βάσει της κρατούσας συναλλακτικής πρακτικής τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης να κλείνουν, αντίθετα από την επισκόπηση αυτών διαπιστώνεται ότι τα χρεωστικά υπόλοιπα αυτών παραμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα πέραν του έτους στα πρόσωπα που διετέλεσαν Πρόεδροι του ελεγχόμενου Συνεταιρισμού.

Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση του τότε Αντιπροέδρου και νυν Προέδρου του ελεγχόμενου Συνεταιρισμού, του οποίου τα υπόλοιπα των λογαριασμών του ανέρχονται στο ποσό των **153.899,10 €** και των **152.416,05 €** για τα φορολογικά έτη **2016** και **2017** αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός επικαλείται ότι οι επίμαχες αναλήψεις και καταθέσεις, συνολικώς αξιολογούμενες στο επίπεδο της σχέσεως του Συνεταιρισμού με τα μέλη του, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι συγκροτούν απλό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, μη υποκείμενο σε τέλη χαρτοσήμου και επ' ουδενί δεν αφορούν σε χορηγηθέντα δάνεια, ώστε να συντρέχει λόγος επιβολής τελών χαρτοσήμου, γεγονός που επιβεβαιώνεται, εξάλλου και από την ίδια τη φύση του λογ. 35.02 (λογαριασμοί προς απόδοση).

Επειδή σύμφωνα με το γενικό λογιστικό σχέδιο, στο λογαριασμό 35 «Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων», καταχωρούνται οι απαιτήσεις της επιχείρησης από τους υπαλλήλους και τους λοιπούς συνεργάτες της, όταν οι απαιτήσεις αυτές προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σε αυτούς προσωρινά για την εκτέλεση, για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας και αμέσως μετά την εκτέλεση της εργασίας, αποδίδεται σχετικός λογαριασμός.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων των βιβλίων και συγκεκριμένα την αιτιολογία των κινήσεων των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών, 35.002.00.0001 και 35.02.00.0002, όπου αναγράφεται σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις η αιτιολογία «ανάληψη» ή «μεταφορά ποσού», «επιστροφή ποσού», αλλά και του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού 50.00.00.016, στον οποίο αναγράφεται κατά το πλείστον ως αιτιολογία εγγραφής, «κατάθεση σε» και «επιστροφή προκαταβολής», κρίνεται ότι, κατ' εφαρμογή της προαναφερόμενης διάταξης της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., οι εγγραφές των συγκεκριμένων ποσών στα βιβλία του προσφεύγοντος αφορούν σε ταμειακές διευκολύνσεις του συνεταιρισμού προς τα— μέλη του, αλλά και προς τρίτους, δεδομένου ότι πρόκειται για εγγραφές, χωρίς μνεία της αιτίας, την ημερομηνία συντάξεως εγγράφων και τους αριθμούς λογαριασμών των προσώπων όπου πιστώθηκαν τα εν λόγω ποσά, ώστε να προκύπτει η συνολολόγηση του δανείου και κατ' επέκταση η επιβολή τέλους χαρτοσήμου 2% και εισφοράς ΟΓΑ 20% επί του τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων συνεταιρισμός, δεν απέδειξε, όσον αφορά στις χρηματικές δοσοληψίες με τα μέλη του Δ.Σ., ότι οι εν λόγω εγγραφές ανάγονται σε λογαριασμούς διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων, και όσο αφορά στους τρίτους, ότι πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές, καθόσον δεν προσκόμισε σχετικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει, αφενός, ότι οι καταβολές χρημάτων έγιναν προς τους μετόχους με σκοπό την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου ή εργασίας και ακολούθως σχετικής απόδοσης λογαριασμού, και αφετέρου συναλλαγές που αφορούν σε αγορές εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών από τρίτους,

Συνεπώς, οι χορηγήσεις προς τα μέλη του Δ.Σ., κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, συνολικών ποσών 72.846,72€, 170.028,27€ και 222.691,52€, αντίστοιχα, αλλά και οι χορηγήσεις προς την εταιρεία «..... ΙΚΕ», ως αυτά εμφανίζονται στη χρέωση των λογαριασμών 35.02.00.0001, 35.02.00.0002 και 50.00.00.0166, εμπίπτουν στις διατάξεις περί επιβολής χαρτοσήμου 1%, ως ορίζεται με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, γίνεται εν μέρει δεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, με το **άρθρο 21 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, με το **άρθρο 22 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το **άρθρο 23 του ν.4172/2013** ως ίσχυσε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, ..., 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, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,....ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ... ».

Επειδή, με το **άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το **άρθρο 5 παρ. 7 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1113/2015** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με 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 συνήθεις 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει 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. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση... 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... 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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. 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. [...]

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα: Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις...».

Επειδή, περαιτέρω, οι διατάξεις του ν. 2880/2001 – Άρθρο 9, ορίζουν, ότι: «6. α. Η κατηγορία Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος "περί κωδικοποίησεως εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 171 Α'), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

"Κατηγορία Δ'

Υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτηση τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής
.....

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση.»

Επειδή, με βάση την υπ' αριθμό 25/2000 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), διαφήμιση θεωρείται κάθε μορφή επικοινωνίας, η οποία έχει ως στόχο την ενίσχυση των εμπορικών συναλλαγών και γενικότερα τον επηρεασμό της κοινής γνώμης προς μια συγκεκριμένη κατεύθυνση. Η ειδικότερη μορφή και το περιεχόμενο του διαφημιστικού μηνύματος εξαρτώνται από το είδος του προϊόντος ή της υπηρεσίας που διαφημίζεται, από το μέσο, από το κοινό στο οποίο απευθύνεται κ.λ.π. και επιπλέον με βάση το άρθρο 11 του Ν. 3587/2007, διαφήμιση είναι κάθε ανακοίνωση που γίνεται στα πλαίσια εμπορικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας με στόχο την προώθηση της διάθεσης αγαθών ή υπηρεσιών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση με βάση την από 21/12/2021 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017, βάσει των οποίων διαπιστώθηκαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές, για το φορολογικό έτος 2015:

Λογ/σμός	Περιγραφή Δαπάνης		ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ €		ΔΙΑΦΟΡΑ
			ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ*	
62-05-01	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ 50%	1.A	360,21	0,00	360,21
62-07-03-0057	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΦΠΑ 23% 50%	1.A	334,57	82,14	252,43
63-98-08-0000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤ.(ΕΚΠΙΠΤ.ΣΤΗ ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔΗΜ)	1.A	327,70	0,00	327,70
63-98-09-1000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛ.ΕΙΣΟΔΗΜ.	1.A	93,38	93,38	0,00
64-01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	1.A	4.921,55	4.921,55	0,00
64-02	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΣ	1.A	9.996,06	9.996,06	0,00
64-06-98-0000	ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ	1.A	1.200,00	1.200,00	0,00
64-98-99-0057	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΠΑ 23% ΝΑΙ ΜΥΦ	1.A	496,00	0,00	496,00
	Εξόφληση δαπανών καθαρής αξίας > 500,00€ με τμηματική ή ολική εξόφληση χωρίς την χρήση τραπεζικών μέσων	1.B.i & 7.3.A 1	5.433,80	0,00	5.433,80
55-	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	1.B.ii	374,00	0,00	374,00
	Φορολογικές αποσβέσεις – Διαφορές (ΕΙΧ) 50%	5	1.562,54		1.562,54
Σύνολο			25.099,81	16.293,13	
					8.806,68€

Οι συνολικές λογιστικές διαφορές που προέκυψαν στο φορολογικό έτος 2016, είναι οι εξής:

Λο/σμος	Περιγραφή Δαπάνης		ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ €		ΔΙΑΦΟΡΑ
			ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ*	
62-05-01	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ 40%	1.A	2.900,12	0,00	2.900,12
62-07-03-0057	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΦΠΑ 23%	1.A	144,36	144,36	0,00
62-07-03-0087	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΦΠΑ 24% 40%	1.A	3.563,68	0,00	3.563,68
63-03-00-0000	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΕΠΙΒΑΤ.ΑΥΤΟΚ/ΤΩΝ 40%	1.A	1.273,09	0,00	1.273,09
63-98-08-0000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤ.(ΕΚΠΙΠΤ.ΣΤΗ ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔΗΜ)	1.A	828,17	0,00	828,17
63-98-09-1000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛ.ΕΙΣΟΔΗΜ.	1.A	642,41	642,41	0,00
64-01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	1.A	893,83	893,83	0,00
64-02-06-0000	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	1.A	5834,41	5834,41	0,00
64-02-06-0036	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ ΦΠΑ 13%	1.A	359,25	0,00	359,25
64-02-06-0057	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ ΦΠΑ 23%	1.A	183,18	0,00	183,18
64-02-06-0087	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ ΦΠΑ 24%	1.A	217,93	0,00	217,93
64-02-07-0057	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΦΠΑ 23%	1.A	17.197,12	0,00	17.197,12
64-06	ΔΩΡΕΕΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	1.A	350,00	350,00	0,00
	Εξόφληση δαπανών καθαρής αξίας > 500,00€ με τμηματική ή ολική εξόφληση χωρίς την χρήση τραπεζικών μέσων. (έχουν αφαιρεθεί από τον 62- 05-01 λογαριασμό)	1.B.i	5.846,79	0,00	5.846,79
	Φορολογικές αποσβέσεις – Διαφορές (ΕΙΧ) 40%	5	16.035,60	0,00	16.035,60
Σύνολο			56.269,94	7.865,01	
Γενικό Σύνολο Λογ. Διαφορών					48.404,93

Οι συνολικές λογιστικές διαφορές που προέκυψαν στο φορολογικό έτος 2017 είναι οι εξής:

Λογαριασμός	Περιγραφή Δαπάνης		ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ €		ΔΙΑΦΟΡΑ
			ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ*	

62-07-03-0087	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΦΠΑ 24% 40%	1.A	12.742,91	0,00	12.742,91
64-02	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΣ	1.A	1.503,22	1.503,22	0,00
	Εξόφληση δαπανών καθαρής αξίας > 500,00€ με τμηματική ή ολική εξόφληση χωρίς την χρήση τραπεζικών μέσων	1.B.i	0,00	0,00	0,00
	Φορολογικές αποσβέσεις – Διαφορές (ΕΙΧ) 40%	5	26.992,40	0,00	26.992,40
Σύνολο			41.238,53	1.503,22	
Γενικό Σύνολο Λογ. Διαφορών					39.735,31

Επειδή, οι λογιστικές διαφορές που προέκυψαν κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1124/2015, καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 12-75 της από 21/12/2021 σχετικής έκθεσης ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Επειδή, ο ελεγχόμενος συνεταιρισμός, με τις αριθ./12-7-2016,/3-5-2017 και/13-7-2018 αρχικές εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, αναμόρφωσε δαπάνες ύψους 16.293,13 για το φορολογικό έτος 2015, ύψους 7.865,01€ για το φορολογικό έτος 2016 και ύψους 1.503,22€ για το φορολογικό έτος 2017, ως «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ενώ ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα ανωτέρω ποσά κατά το προσδιορισμό των τελικών λογιστικών διαφορών των εν λόγω ετών.

Ως προς τον ισχυρισμό, ότι η δαπάνη που αφορά το Τ.Π.Υ./30.05.2016 ύψους 17.197,12€, με εκδότη την επιχείρηση Α.Ε. και ΑΦΜ, που περιλαμβάνεται στον λογαριασμό 64-02-07-0057 δεν αφορά υπηρεσίες διαφήμισης, αλλά τοποθέτηση «πάγκου» για τα προϊόντα του Συνεταιρισμού :

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, το ποσό της εν λόγω δαπάνης, καθότι υπόκειται σε τέλος διαφήμισεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων και δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016, το ποσό των 17.197,12€, διότι δεν έχει αποδοθεί το δημοτικό τέλος διαφήμισης 2%, κατά τα οριζόμενα του ν. 2880/2001 και της ΠΟΛ. 1113/06-06-2015, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού του ως άνω ποσού, ως λογιστική διαφορά, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται κατά των με αριθ., και/21-12-2021 οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2015-31/12/2015, 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα, αυτές θα πρέπει να επικυρωθούν.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/21-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Αρ. πράξης	Φορ. έτος	Κύριος φόρος	πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
.../21-12-21	2015	1.144,87	114,49	1.259,36
.../21-12-21	2016	1.707,45	170,75	1.878,20
..../21-12-21	2017	5.165,59	2.582,80	7.748,39

Επί του ως άνω οφειλόμενου ποσού θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2.Ως προς τη φορολογία χαρτοσήμου

Επί της υπ' αριθμ./21-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρ/μου	72.846,72	72.846,72	0,00
Χαρτόσημο	1.456,93	728,47	728,46
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	291,39	145,70	145,69
Πρόσθετη τέλη χαρτοσήμου (50%)	728,48	364,23	364,25
Εισφορά ΟΓΑ στο πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	145,70	72,85	72,85
σύνολο	2.622,50	1.311,25	1311,25

Επί του ως άνω οφειλόμενου ποσού θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επί της υπ' αριθμ./21-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2016

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρ/μου	170.028,27	170.028,27	0,00
Χαρτόσημο	3.400,57	1.700,29	1.700,28
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	680,11	340,06	340,05
Πρόσθετη τέλη χαρτοσήμου (50%)	1.700,29	850,14	850,15
Εισφορά ΟΓΑ στο πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	340,06	170,03	170,03
σύνολο	6.121,03	3.060,52	3.060,51

Επί του ως άνω οφειλόμενου ποσού θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επί της υπ' αριθμ. .../21-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2017

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρ/μου	1.113.005,61	1.113.005,61	0,00
Χαρτόσημο	22.260,11	11.130,06	11.130,05
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	4.452,02	2.226,01	2.226,01
Πρόσθετη τέλη χαρτοσήμου (50%)	11.130,06	5.565,03	5.565,03
Εισφορά ΟΓΑ στο πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	2.226,01	1.113,00	1.113,01
σύνολο	40.068,20	20.034,10	20.034,10

Επί του ως άνω οφειλόμενου ποσού θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3.Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Αρ. πράξης	Φορ. περίοδος	φόρος	πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
../21-12-21	1/1-31/12/2015	533,38	-	533,38
.../17-12-21	1/1-31/12/2016	4.837,91	2.418,95	7.256,86
...../21-12-21	1/1-31/12/2017	2.276,73	1.138,36	3.415,09

Επί του ως άνω οφειλόμενου ποσού θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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