



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 28/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1774

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης την ΚΗΦΙΣΙΑ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2013 και β) της υπ' αριθμ. /27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου έτους 01/01/2012-31/12/2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2013 και β) την υπ' αριθμ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου έτους 01/01/2012-31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27/12/2018 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
7. Τους με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ / 24-05-2019 πρόσθετους λόγους της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 8.200,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 5.641,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.841,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/2014 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 27/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./13-07-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης και του δηλωθέντος με τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αριθμ./21-11-2013 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και αριθμ./13-11-2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος) για την ελεγχόμενη χρήση 2012. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν επιπλέον από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας δαπάνες συνολικού ποσού 41.000,41 ευρώ ως κάτωθι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Λοιπές παροχές τρίτων (λογ. 62.98)	15.000,00
Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού (λογ. 64.01.00)	8.797,91
Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού (λογ. 64.01.01)	17.202,50

ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	41.000,41
---	------------------

β) Με την υπ' αριθμ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 32.419,55 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 6.483,91 ευρώ πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας ποσού 36.491,45 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **75.394,91 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 27/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./13-07-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης των τελών χαρτοσήμου για τους παρακάτω τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς με τους εταίρους της τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, με το μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο να διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΟΣΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ-ΧΡΕΩΣΤΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΤΡΕΧΟΥΜΕΝΟΥ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		
ΟΝΟΜ/ΜΟ ΜΕΛΟΥΣ	ΚΩΔ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	01/01-31/12/2012
.....	35.02.00	1.010.903,33
.....	35.02.01	1.000.823,94
.....	35.02.02	620.000,00
.....	15.09.00	610.227,98
ΣΥΝΟΛΟ		3.241.955,25

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τους με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ / 24-05-2019 πρόσθετους λόγους που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, ζητά να ακυρωθούν στο σύνολό τους οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη προσθήκη ως λογιστικών διαφορών του ποσού των 23.797,91 ευρώ από τους λογαριασμούς 64.01.00 και 64.01.01, καθώς και του ποσού των 15.000,00 ευρώ από το λογαριασμό 62.98. Οι εν λόγω δαπάνες αφορούν αμοιβές που κατέβαλε στην εταιρεία με διακριτικό τίτλοβάσει του με αριθμ./2012 Συμφωνητικού που είχε κατατεθεί στην Εφορία. Βάσει των όρων του εν λόγω συμφωνητικού υποχρεούταν να καταβάλει στητο ποσό των 3.000 ευρώ το μήνα ως πάγια αμοιβή για υπηρεσίες, ενώ για την παροχή υπηρεσιών για τη συμμετοχή σε συνέδρια και την οργάνωση τουριστικών πακέτων η αμοιβή υπολογίζονταν κάθε φορά σύμφωνα με το κόστος κάθε ταξιδιού.

- Μη νόμιμος ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου ποσού 32.419,55 ευρώ επί του φερόμενου ως τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, καθώς συμπεριλαμβάνει στο χρεωστικό ποσό 2.284.507,88 ευρώ, το οποίο αποτελεί το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού το οποίο μεταφέρθηκε από τη χρήση 2011 και το οποίο ακόμα και αν θεωρηθεί ότι βαρύνεται με χαρτόσημο, αυτό οφείλεται στη χρήση 2011. Επιπλέον η Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα υπήγαγε τις ένδικες καταθέσεις στην περίπτωση του εδαφίου 6, αντί του εδαφίου 4 της παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. και θεώρησε τους λογαριασμούς των καταθέσεων-αναλήψεων ως δανεικούς δοσοληπτικούς λογαριασμούς.

Α. Ως προς τις λογιστικές διαφορές ποσού 41.000,41 ευρώ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 105 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994:**

«1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων [...], καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 περ. σ', τ' και ω' του ν.2238/1994**, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου

εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.

ω) Των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της.»

.....»

Επειδή σύμφωνα με τη διευκρινιστική **ΠΟΛ. 1036/2.3.2006:**

«α. Με την περίπτωση σ' αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα αεροπορικά, σιδηροδρομικά, κλπ. εισιτήρια μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες μετάβασης των λοιπών προσώπων (π.χ. συζύγου, τέκνων) που συνοδεύουν τους διευθυντές, στελέχη, κλπ. στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός. Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου αλλά και στην περίπτωση αυτή, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι του αντίστοιχου ποσού της διαμονής.

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανόμενων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι.

β. Με βάση τη νέα περίπτωση τ', από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά ενοικίων που καταβάλλουν για τη διαμονή των εργαζομένων τους σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας.

Απαραίτητες προϋποθέσεις για την έκπτωση των εξόδων της περίπτωσης αυτής είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, ο τόπος εργασίας και προσωρινής διαμονής των εργαζομένων που απασχολούνται εκτός έδρας να απέχει από τη μόνιμη κατοικία τους εκατό (100) χλμ. και άνω και τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα των επιχειρήσεων.

.....

ζ. Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ω' προβλέπεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλουν για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού τους ή των πελατών τους, τα οποία αφορούν την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά κλπ. Για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής, οι εκδηλώσεις θα πρέπει να πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της. Περιπτώσεις δαπανών που εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή είναι τα έξοδα διοργάνωσης (μίσθωση χώρου, οπτικοακουστικό υλικό, ενημερωτικά έντυπα που διανέμονται στους συμμετέχοντες κατά την παρουσίαση, ομιλία), σίτισης και διαμονής του προσωπικού ή των πελατών κατά την διάρκεια της εκδήλωσης, μετακίνησής τους από και προς το χώρο της εκδήλωσης κλπ. Επίσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες διοργάνωσης εκθέσεων για την προβολή των προϊόντων της επιχείρησης ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αυτές.»

Επειδή για να εκπέσει μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πρέπει, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθεται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης, διαφορετικά, στη βελτίωση γενικά της απόδοσής της (πρβλ. ΣτΕ 1559/2008, ΣτΕ 650/2005, 3451, ΣτΕ 1224/1995, ΣτΕ 2046/1994, ΣτΕ 888/1991, ΣτΕ 1282/1989)

Επειδή στο υπ' αριθμ. **1078820/1526/A0012/29-08-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή η διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων αυτών για την αναγνώριση της έκπτωσης μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος σε κάθε περίπτωση ερευνά το ύψος και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης.

Επειδή κατά τη χρήση 2012 η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες των παρακάτω τιμολογίων:

<u>Λογ. 62.98 "Λοιπές παροχές τρίτων"</u>	
Παραστατικά	
1.- 214/29-2-2012- Αξία 6.000,00	
2.- 216/31-3-2012- Αξία 3.000,00	
3.- 218/31-5-2012- Αξία 6.000,00	
Συνολικό ποσό	17.952,09 ευρώ

<u>Λογ. 64.01.00 "Εξοδα ταξιδιών εσωτερικού"</u>	
Παραστατικά	
1.- 215/29-2-2012- Αξία 4.655,86	
2.- 219/31-5-2012- Αξία 2.574,00	
3.- 221/31-12-2012- Αξία 1.568,05	
Συνολικό ποσό	8.797,91 ευρώ

<u>Λογ. 64.01.01 "Εξοδα ταξιδιών εξωτερικού"</u>	
Παραστατικά	
1.- 217/31-3-2012- Αξία 5.202,50	
2.- 220/31-12-2012- Αξία 12.000,00	
Συνολικό ποσό	17.202,50 ευρώ

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο, στα παραπάνω παραστατικά μνημονεύεται το με αριθμ./2012 Συμφωνητικό της προσφεύγουσας με την εταιρείακαι στο πίσω μέρος κάθε παραστατικού γίνεται επιγραμματική αναφορά σε προορισμούς εσωτερικού και εξωτερικού, ενώ δεν υπάρχουν συνημμένα σε κάθε παραστατικό τα απαραίτητα συνοδευτικά έγγραφα από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της δαπάνης (αποκόμματα εισιτηρίων, τιμολόγια ξενοδοχείων κτλ), ώστε ο έλεγχος να αποφανθεί για την παραγωγικότητά της.

Επειδή στο **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε, ούτε με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση δαπανών για τους σκοπούς της, παρά προσκομίζει και επικαλείται μόνο το με αριθμ./2012 Συμφωνητικό με την εταιρεία Δεν προσκομίζονται ωστόσο τα απαραίτητα συνοδευτικά έγγραφα των τιμολογίων από τα οποία να αποδεικνύεται ποιες υπηρεσίες παρασχέθηκαν εντέλει

από την εταιρείαπρος την προσφεύγουσα και ότι οι δαπάνες για τις υπηρεσίες αυτές είναι παραγωγικές για την προσφεύγουσα επιχείρηση (καταστάσεις με εργαζόμενους και μέλη της επιχείρησης που συμμετείχαν στα ταξίδια, εισιτήρια, αποδείξεις ξενοδοχείων διαμονής, διατροφής, μετακινήσεων κτλ από τα οποία να προκύπτει το κόστος του κάθε ταξιδιού, προσκλήσεις και βεβαιώσεις συμμετοχής σε συγκεκριμένα ιατρικά συνέδρια και επαγγελματικές συγκεντρώσεις κ.α.). Συνεπώς ορθά και νόμιμα ο έλεγχος πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης τα πιο πάνω ποσά, συνολικού ύψους 41.000,41 ευρώ, ως μη εκπεστέα δαπάνη.

B. Ως προς τα καταλογισθέντα τέλη χαρτοσήμου

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 15 παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου**, όπως ισχύει, ορίζεται:

«...Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκειται.

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, υπόκειται 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.

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. 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.».

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

Επειδή 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. όρος

«κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣΤΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

Επειδή ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή 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 των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

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 μπουν 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. (Σ.τ.Ε. 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 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 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 περισσοτέρων 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, 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 τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Επειδή, με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' εδάφιο 4ο του ΚΤΝΧ ορίζεται ότι: «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%».

Επειδή στην εγκύκλιο **Εγκ. Κ 8802/654/1983**, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται:

«Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη.....

.....Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης. (Υποικ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81)...».

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β) εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή

αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από 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 (ΔΟΥ) (ΣΤΕ 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 αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη 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 απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.Τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του ΚΝΧΤ υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω 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).

Επειδή συνεπώς χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, από τον έλεγχο των μη αποτελεσματικών λογαριασμών και συγκεκριμένα των 35.02.00, 35.02.01, 35.02.02 και 15.09.00 διαπιστώθηκαν τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 οι κάτωθι κινήσεις:

ΑΡΙΘΜ. ΕΓΓΡ.	ΗΜ/ΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20011	1/4/2012	35.02.00	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11	681.903,33	
32726	28/8/2012	35.02.00	.....	ΕΝΑΝΤΙ	289.000,00	
45533	1/11/2012	35.02.00	.....	ΕΝΑΝΤΙ ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ.	40.000,00	
45544	30/11/2012	35.02.00	.....	.....ΕΠΙΤΑΓΗ		570.000,00
20012	1/4/2012	35.02.01	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11	671.604,55	
32730	28/8/2012	35.02.01	.....	ΕΝΑΝΤΙ	289.219,39	
45535	30/11/2012	35.02.01	.....	ΕΝΑΝΤΙ ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ.	40.000,00	
45542	30/11/2012	35.02.01	.....	.....ΕΠΙΤΑΓΗ		600.000,00
20013	1/4/2012	35.02.02	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ	331.000,00	

				31/12/11		
32728	28/8/2012	35.02.02	.....	ENANTI	289.000,00	
19983	1/4/2012	15.09.00	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11	600.000,00	
44995	1/11/2012	15.09.00	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠ'Ο Λ.	10.227,98	

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και τα στοιχεία του φακέλου, δεν αποδεικνύεται ότι υφίστατο σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσα εταιρείας και των παραπάνω μελών και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου. Περαιτέρω, οι υπό κρίση αναλήψεις ποσών δε δύναται να αναχθούν εκ προοιμίου σε άτυπες δανειακές συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας (δανειστή) και μελών της (δανειολήπτη). Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία προκειμένου οι αναλήψεις να χαρακτηριστούν ως δάνεια ή οι τηρούμενοι λογαριασμοί να εκληφθούν ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, πόσο μάλλον όταν κανένας από αυτούς κατά τη κρινόμενη διαχειριστική περίοδο δεν εμφανίζει εναλλαγή υπολοίπων, ούτε συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων. Συνεπώς οι κάτωθι αναλήψεις από τα παραπάνω πρόσωπα κατά το κρινόμενο έτος:

32726	28/8/2012	35.02.00	.....	ENANTI	289.000,00
45533	1/11/2012	35.02.00	.....	ENANTI ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ.	40.000,00
32730	28/8/2012	35.02.01	.....	ENANTI	289.219,39
45535	30/11/2012	35.02.01	.....	ENANTI ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ.	40.000,00
32728	28/8/2012	35.02.02	.....	ENANTI	289.000,00
44995	1/11/2012	15.09.00	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠ'Ο Λ.	10.227,98

εμπίπτουν στις διατάξεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 1%, όπως ορίζεται με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. Επιπλέον τα υπόλοιπα των λογαριασμών:

20011	1/4/2012	35.02.00	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11	681.903,33	
20012	1/4/2012	35.02.01	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11	671.604,55	
20013	1/4/2012	35.02.02	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11	331.000,00	
19983	1/4/2012	15.09.00	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11	600.000,00	

διαμορφώθηκαν σε προγενέστερες χρήσεις και συνεπώς η φορολογική υποχρέωση για απόδοση τέλους χαρτοσήμου, αυτό δεν αφορά στη χρήση 2012 που καταλογίστηκε αλλά σε προγενέστερες χρήσεις, καθόσον δεν πρόκειται για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου βασίμως προβάλλονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, την επικύρωση της υπ' αριθμ./27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2013 και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου έτους 01/01/2012-31/12/2012 ως κάτωθι:

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

Α) Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		140.422,32	181.422,73	181.422,73	41.000,41
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	19.006,53	27.206,62	27.206,62	8.200,09
Προκαταβολή φόρου		12.621,64	12.621,64	12.621,64	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτοσήμου & εισφορά ΟΓΑ εκπροθέσμου		1.017,53	1.017,53	1.017,53	
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			5.641,66	5.641,66	5.641,66
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		32.645,70	46.487,45	46.487,45	13.841,75

Β) Τέλη Χαρτοσήμου

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α. Καταθέσεις, αναλήψεις & δόσολ/κοί λογ/σμοί	0,00	3.241.955,24	957.447,31	957.447,31
Τέλος Χαρτοσήμου	0,00	32.419,55	9.574,47	9.574,47
Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	0,00	6.483,91	1.914,89	1.914,89
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ανακρίβειας	0,00	36.491,45	10.777,03	10.777,03

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	75.394,91	22.266,40	22.266,40
-----------------------------	-------------	------------------	------------------	------------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.