



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 20 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1555

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» με ΑΦΜ, με έδρα την, οδός αρ., Τ.Κ., κατά:

- της με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,
- της με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2017,
- της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./11-10-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της εν λόγω εταιρείας, για τις χρήσεις 2017 – 2019, η οποία εδράζεται στην, έχει κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ανταλλακτηρίων συναλλάγματος και τηρεί διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Η εν λόγω εταιρεία μετά την ανάκληση της λειτουργίας της έχει τεθεί υπό εκκαθάριση (ΦΕΚ/τ' Β' /1259/31-03-2021).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για φορολογικά έτη 2017-2019, δεν αναγνωρίστηκαν κατ' άρθρο 22 του ν. 4172/2013, δαπάνες της ελεγχόμενης εταιρείας, οι οποίες κρίθηκαν μη παραγωγικές κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές και δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε το μητρώο παγίων και τα σχετικά παραστατικά, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και οι σχετικές αποσβέσεις. Περαιτέρω, καθώς η προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2018 και 2019 διενήργησε ενδοομιλικές συναλλαγές και καθώς διαπιστώθηκαν διαφορές και δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, επεβλήθησαν τα σχετικά πρόστιμα για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Τέλος καθώς η προσφεύγουσα είχε προβεί σε χορήγηση δανείου προς άλλη εταιρεία και είχε λάβει δάνεια από ιδιώτες, προσδιορίστηκαν τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

Στην προσφεύγουσα επιδόθηκε το με αριθ./14-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, και τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία η δηλωθείσα ζημιά χρήσης περιορίστηκε στο ποσό των 73.558,29 €.

- Της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 18.398,03 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 9.199,02 €, ήτοι συνολικό ποσό **27.597,05 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 19.519,07 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 9.759,54 €, ήτοι συνολικό ποσό **29.278,61 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου του ΚΦΔ ποσού **5.000,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω μη τήρησης μητρώου παγίων, ποσού **2.500,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω μη τήρησης μητρώου παγίων, ποσού **2.500,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για ανακριβή δήλωση ποσού στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών της παρ. 3 του αρθ. 21 του ΚΦΔ, ποσού **500,00 €** και πρόστιμο καθώς δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της παρ. 1 του αρθ. 21 του ΚΦΔ, ποσού **20.000,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο διότι δεν υπέβαλε συνοπτικό πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών, ποσού **2.500,00 €** και πρόστιμο καθώς δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της παρ. 1 του αρθ. 21 του ΚΦΔ, ποσού **20.000,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 1.040,00 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 208,00 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ποσού 520,00 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 104,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.872,00 €**.
- Της με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 4.637,35 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 927,47 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ποσού 2.318,68 €, πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 463,74 €, ήτοι συνολικό ποσό **8.347,24 €**.

Η προσφεύγουσα αιτείται να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση στο ευμενέστερο των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη παραγωγικών δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ελλείψει πλήρους, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 του ν. 4308/2013 (Ε.Λ.Π.). Οι αποσβέσεις των παγίων προκύπτουν από το Προσάρτημα (μικρών επιχειρήσεων) του

δημοσιευμένοι Ισολογισμού στο Γ.Ε.ΜΗ., στο οποίο καταχωρούνται σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στις οποίες εμπεριέχεται «Πίνακας των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων» που περιλαμβάνει τις (λογιστικές) αποσβέσεις.

- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 56 Ν. 4987/2022 «Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών».
- Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου πλημμελής η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, εφαρμογή εσφαλμένης νομοθετικής διάταξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- 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,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- 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,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν

το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β ,...

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [...]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [...]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

2. Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [.....]

5. 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. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 18 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«3. Προσαρμογή αξιών

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

α.4) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

α.5) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται.

α.6) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

α.8) Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της περ. στ) της παρ. 1 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

β) Απομείωση

β.1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

β.2) Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν: (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι

πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

β.3) Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

β.4) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

β.5) Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

β.6) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισήμειωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως

[.....]

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1142/02-07-2015 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Σύμφωνα τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

2. [.....]

Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- [.....]

- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή, [.....]

3. [.....]

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).

[.....]

5. Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν. Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Φάκελος τεκμηρίωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε., καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε., τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην

ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παρ. 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις των περ. α' και β' της παρ. 2.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης της παρ. 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο, όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να ενημερώνει τον φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω, οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παρ. 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν, ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του φακέλου γίνεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από το τέλος του φορολογικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Διοικητή, είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες, όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης, είτε σε ετήσια, είτε σε μόνιμη βάση.

6. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως, επίσης, απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251), καθώς και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 «Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παρ. 3 του άρθρου 21 επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του δέκα τοις εκατό (10%) των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 21 τεθεί στη διάθεση της

Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60η) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.
4. Η παρ. 3 του άρθρου 54 εφαρμόζεται και για τις παραβάσεις του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α ' 239), όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

«**Στο άρθρο 1 «Επιβολή τέλους»:** «Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντινόνω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων»

Στο άρθρο 15 «Εγγραφα υποκείμενα εις εμπορικόν τέλος»:

«1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ`ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ` αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ` όσον 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 εμπορικώς 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000: «αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «.....στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Απαλλάσσονται από το φόρο: [...] κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις: [...] β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα...».

Επειδή, με πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2163/2020 & ΣτΕ 2323/2020) κρίθηκε ότι:

«.....7. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου περιλαμβάνεται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων (του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας και της αντίστοιχης διάταξης) του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας, πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ'. Ειδικότερα, η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου (κεφαλαίου) καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ αποφάσεις της 11-7-1996, Regie Dauphinoise, C-306/94 σκ. 16-17, της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 26, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 65, 69, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 38). Περαιτέρω, για να μπορεί η δραστηριότητα διάθεσης κεφαλαίων σε τρίτον να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, την οποία αφορά το άρθρο 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας, συνιστάμενη στην εκμετάλλευση του κεφαλαίου αυτού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων, είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να μην ασκείται ευκαιριακά και μόνο, ούτε να περιορίζεται στη διαχείριση των επενδύσεων, όπως θα το έπραττε ένας ιδιώτης επενδυτής, αλλά να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού στόχου, χαρακτηριζόμενου ιδίως από τη βούληση κερδοφορίας των επενδυθέντων κεφαλαίων. Έτσι, μια επιχείρηση ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, όταν χρησιμοποιεί κεφάλαια που αποτελούν μέρος των περιουσιακών της στοιχείων για να παράσχει υπηρεσίες συνιστώσες οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των άρθρων 4 παρ. 1 και 2 της Έκτης Οδηγίας, όπως η χορήγηση (από μητρική επιχείρηση) αμειβόμενων δανείων (σε θυγατρική αυτής), ανεξάρτητα από το αν τα δάνεια χορηγούνται ως οικονομική στήριξη ή ως τοποθετήσεις πλεονασμάτων σε ρευστό ή για άλλους λόγους (πρβλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 27-28, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 67-68). Εξάλλου, όταν πρόκειται για πρόσωπα που υπόκεινται ήδη σε φ.π.α. για τις κύριες οικονομικές δραστηριότητές τους, δεν θα ήταν σύμφωνη με τον σκοπό ιδίως της απλής και όσο το δυνατόν γενικότερης είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας η ερμηνεία του άρθρου 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας που θα δεχόταν ότι η έννοια «οικονομική δραστηριότητα», η οποία χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, δεν καλύπτει μια δραστηριότητα που, μολονότι ασκείται μόνο ευκαιριακά, εμπίπτει στον γενικό ορισμό που δίδει στην έννοια αυτή το άρθρο 4 παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας και ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το οποίο ασκεί επίσης, σε μόνιμη βάση, μια άλλη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της Έκτης Οδηγίας (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 13-6-2013, Kostov, C-62/12, σκ. 30, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 24). Τέλος, πράξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας συνιστούν οι συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων συλλήβδην και όχι μόνον (κατά τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 44/1987 «Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας») οι τόκοι (πρβλ. υπαγωγική σκέψη 5 των ΣτΕ 3928/1996, 3727/1998), οι οποίοι απορρέουν από αυτές και αποτελούν, όπως προαναφέρεται, την αμοιβή εκείνου που χορηγεί το δάνειο για τη διάθεση του κεφαλαίου σε τρίτον και, ως εκ τούτου, την κατ' άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντιπαροχή, η οποία λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία. Συνεπώς, το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., καθ' ο μέρος επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, καταργήθηκε από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986, διότι κατά τη ρητή πρόβλεψη

της διάταξης αυτής καταργήθηκαν οι «διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις» του άρθρου 2 του τελευταίου νόμου. Η διατύπωση εξάλλου της διάταξης του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 τυγχάνει αδιάσπικτη, ήτοι δεν διακρίνει ούτε μεταξύ πράξης και εσόδων (παρότι η σχετική διάκριση, ειδικώς μάλιστα των συμβάσεων δανείων και των εσόδων αυτών, ήταν γνωστή στον νομοθέτη, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση και τις ρυθμίσεις του ν. 1676/1986 «Για τον ορισμό των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και τη ρύθμιση άλλων θεμάτων», Α' 24/29-12-1986), ούτε μεταξύ έγγραφης κατάρτισης της σύμβασης δανείου και παροχής της υπηρεσίας καθεαυτής. Τα ανωτέρω, δε, ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η εν λόγω (ρητή και αδιάσπικτη) πρόβλεψη εχώρησε πέραν της κατά το άρθρο 33 της Έκτης Οδηγίας απαγόρευσης διατήρησης σε ισχύ από κράτος-μέλος φόρων, δικαιωμάτων και τελών μόνον εφόσον αυτά μπορούν να εξομοιωθούν προς φόρο κύκλου εργασιών, εμφανίζουν δηλαδή, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν, τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. [α) γενική εφαρμογή του Φ.Π.Α. επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, β) καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, γ) είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, δ) έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή] (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ, αποφάσεις της 17-9-1997, Fadenza Publica, C-130/96, σκ. 13-15, της 3-10-2006, Banca Pololare di Cremona, C-475/03, σκ. 27 επ., της 7-8-2018, Viking Motors κ.λπ., C-475/17, σκ. 37 επ., ΣτΕ Ολομ. 2469-2471/2008 κ.ά.).

[.....]

9. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έσφαλε κατά την ερμηνεία των άρθρων 2 παρ. 1, 8 παρ. 1, 19 παρ. 1, 22 παρ. 1 περ. κγ' και 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α. (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 13 παρ. Β περ. δ. υποπερ. 1 της Έκτης Οδηγίας). Υποστηρίζεται ειδικότερα ότι η, όπως εν προκειμένω, χορήγηση έντοκων δανείων από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, υποκείμενο σε φ.π.α. πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τυχόν ευκαιριακό χαρακτήρα και τον σκοπό της, αποτελεί παροχή υπηρεσίας από επαχθή αιτία, υπαγόμενη (εξ ου και απαλλασσόμενη του φ.π.α.) ως τέτοια και όχι μόνο ως προς το αντάλλαγμα της (τόκο) στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. (καίτοι απαλλασσόμενη από αυτόν), και επομένως τα τέλη χαρτοσήμου επί των σχετικών συμβάσεων έχουν καταργηθεί κατ' άρθρο 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α.. Τα ανωτέρω, κατά την αναιρεσείουσα, δέχθηκε και η αναιρεσιβαλλόμενη, έσφαλε, όμως, στο μέτρο που έκρινε ότι η απαλλαγή της χορήγησης πιστώσεων αφορά στο πρόσωπο που χορηγεί και όχι στο πρόσωπο που λαμβάνει την πίστωση- τούτο, διότι ο φ.π.α. βαρύνει τη συναλλαγή και καταβάλλεται από τον λήπτη της υπηρεσίας και δεν βαρύνει το απλώς υπόχρεο σε απόδοσή του πρόσωπο, οι δε διατάξεις της νομοθεσίας περί φ.π.α. σε περίπτωση συναλλαγής υποκειμένης σε αυτόν εφαρμόζονται για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη. Άλλωστε, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι αυτές δεν εφαρμόζονται για τον δανειζόμενο, η υπαγωγή του δανείου σε τέλη χαρτοσήμου, τα οποία επιβάλλονται στη συναλλαγή και όχι στα πρόσωπα, θα ήταν και πάλι αντίθετη στο άρθρο 63 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι η πληττόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης

απόφασης είναι αντίθετη προς τις αποφάσεις ΣΤΕ 3928/1996, 3929/1996 και 3727/1998, με τις οποίες, κατά την αναιρεσεΐουσα, κρίθηκε ότι η παροχή πίστωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. και, συνεπώς, δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 (ήδη άρθρο 63 Κώδικα Φ.Π.Α.), άλλως ότι επί του τιθέμενου με τον λόγο αναιρέσεως νομικού ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος, καθόσον οι προαναφερόμενες αποφάσεις (πλην της ΣΤΕ 3929/1996, η οποία αφορά σε όλως διάφορο ζήτημα) έκριναν επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 8 του Κ.Ν.Τ.Χ. σε παροχή πίστωσης σε ανοικτό λογαριασμό και όχι επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 1 περ. α του Κ.Ν.Τ.Χ. σε σύμβαση έντοκου χρηματικού δανείου. Συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω, η πληττόμενη κρίση του διοικητικού εφετείου δεν είναι νόμιμη, διότι, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 7, με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ. α του Κ.Ν.Τ.Χ. κατά το μέρος που επιβάλλουν τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, ανεξαρτήτως δε της ορθότητας ή μη της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης (ότι οι κρίσιμες απαλλακτικές διατάξεις αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν και όχι εκείνα που λαμβάνουν τις πιστώσεις, άρα της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης) περί των επωφελούμενων της απαλλαγής προσώπων, τούτο είναι αδιάφορο από την εξεταζόμενη άποψη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση, η έρευνα των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει, και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος αυτής, με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσεΐουσας....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 172 του ν.4972/2022 (ΦΕΚ 181/Α/23.09.2022), ορίζονται τα εξής:

«Αποσαφήνιση του πεδίου εφαρμογής της φορολογίας χαρτοσήμου ως προς τα δάνεια, τις λοιπές χρηματοδοτήσεις και τους τόκους αυτών - Τροποποίηση περ. β παρ. 1 άρθρου 63 ν. 2859/2000, Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

1. Στο τέλος της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248), μετά τις λέξεις «ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες», το σημείο στίξης κόμμα «,» αντικαθίσταται από τελεία «.», προστίθενται τρίτο και τέταρτο εδάφια και η περ. β της παρ. 1 του άρθρου 63 διαμορφώνεται ως εξής:

«β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενά τους σύμφωνα.

Δε θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφαλίσσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφαλίσσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές (RACHATS) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες.

Ομοίως δεν θίγονται οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα έντοκα δάνεια και λοιπές χρηματοδοτήσεις και στους απορρέοντες συμβατικούς τόκους.

Απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από άλλες διατάξεις για τις πράξεις του προηγούμενου εδαφίου εξακολουθούν να ισχύουν.»

2. Η ισχύς της παρ. 1 αρχίζει από την 1η.1.2021.

3. Για τα συναπτόμενα δάνεια και τις λοιπές χρηματοδοτήσεις, καθώς και τους απορρέοντες τόκους μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται εμπρόθεσμα

μέχρι την 31η.12.2022.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000 «στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.».

Επειδή, επίσης με την με αρ. 1470/2002 απόφασή του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

«Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιούμενων των άρθρων 15 και 47 του Κώδικος Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιρειών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπομένων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κ.λπ.) και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών». Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές, πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, και πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιρειών, η σχετική εγγραφή απαλλάσσεται του τέλους, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες από τον νόμο διατυπώσεις, αφού, για μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση (πρβλ. ΣτΕ 174/1982, 211/1983)»

Οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρείας ή από τρίτους στην εταιρεία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου ανεξάρτητα αν, για τις καταθέσεις αυτές, είχε προηγηθεί ή όχι απόφαση της Γενικής Συνέλευσης της ανώνυμης εταιρείας, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Και τούτο, γιατί η αύξηση του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας, ως πράξη συνιστώσα αντικείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, οποτεδήποτε γενομένη, απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του περί Φ.Σ.Κ. Νόμου 1676/1986. Αντίθετη εκδοχή, περί επιβολής δηλαδή, τέλους χαρτοσήμου στις καταθέσεις αυτές, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της κοινοτικής περί φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων Οδηγίας 69/335/1969 Ε.Ο.Κ..

Επειδή, η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου της κατάθεσης χρημάτων σε εμπορική εταιρεία για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, τελεί υπό την απαραίτητη προϋπόθεση της πραγματοποίησης της αύξησης αυτής. Σε περίπτωση, όμως, που δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του κεφαλαίου, για οποιονδήποτε λόγο, θα πρέπει η λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία να επιστρέψει αυτά στον καταθέτη, προβαίνουσα σε σχετική εγγραφή στα βιβλία της.

Επειδή, η κατάθεση χρημάτων σε εμπορική εταιρεία, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, είναι αποτέλεσμα συμφωνίας, ήτοι, συμβάσεως (δικαιοπραξίας), στην οποία ο, μεν, καταθέτης των χρημάτων επέχει θέση δανειστή (υπό την ευρεία του όρου έννοια), η, δε, λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εμπορική εταιρεία, επέχει θέση οφειλέτη, και η, κατά τα ανωτέρω, κατάθεση χρημάτων, ως γενομένη, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου εμπορικής εταιρείας, θεωρείται ως “κατάθεση χρημάτων γενομένη υπό την αναβλητική αίρεση της μελλοντικής αύξησης του κεφαλαίου της”, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 201 του Α.Κ., επειδή στην εν λόγω κατάθεση συντρέχουν οι όροι της αναβλητικής αίρεσης, που είναι το μέλλον και αβέβαιο γεγονός, δοθέντος, ότι η αύξηση του κεφαλαίου αφενός, μεν, θα γίνει στο μέλλον, αφετέρου, δε, δεν είναι βέβαιο, για το αν αυτή θα πραγματοποιηθεί.

Ματαιωθείσης, της αναβλητικής ως άνω αίρεσης, η δικαιοπραξία θεωρείται ως μηδέποτε γενομένη (Εφ. Αθ. 2092/1955), δηλαδή, η δικαιοπραξία ματαιώνεται οριστικά και δεν αναπτύσσει τα αποτελέσματά της, ο δε, λαβών υποχρεούται σε απόδοση των ληφθέντων στον υπό αίρεση δικαιούχο (Εφ. Θεσ./1954).

Συνεπώς η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου της κατάθεσης χρημάτων σε εμπορική εταιρεία για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της τελεί υπό την απαραίτητη προϋπόθεση της πραγματοποίησης της αύξησης αυτής. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του κεφαλαίου για οποιονδήποτε λόγο θα πρέπει η λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία να επιστρέψει αυτά στον καταθέτη, προβαίνουσα σε σχετική εγγραφή στα βιβλία της.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

*«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2017 - 2019 και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις από 21-12-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

Α) Δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 (όπως αναλυτικά παρατίθενται στην σχετική από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 25-56) και συνοψίζονται στις εξής:

- Δαπάνες για ασφάλιστρα, ενοίκια, καύσιμα, διόδια και συντήρηση Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων που δεν ανήκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία.
- Δαπάνες ενοικίου αυτοκινήτου που δεν προκύπτει ότι εξυπηρετούσε τους σκοπούς της επιχείρησης.
- Προσωπικές δαπάνες διευθύνοντος συμβούλου που δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης.
- Τέλη κυκλοφορίας Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων που δεν ανήκαν στην προσφεύγουσα.
- Φόρος επιτηδεύματος, ο οποίος δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Δαπάνες ασφάλισης χρηματοκιβωτίου για το οποίο δεν προσκομίστηκε το σχετικό τιμολόγιο αγοράς ούτε η σχετική καρτέλα παγίου που να το αναφέρει.
- Δαπάνες προβολής και διαφήμισης καθώς δεν αποδείχθηκε ότι έχει αποδοθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης (2%) του αρθ. 9 του ν.2880/2021 και της ΠΟΛ 1113/2015, προκειμένου να αναγνωρισθούν.
- Δαπάνες ταξιδιών, εισιτηρίων, ξενοδοχείων, μικροεξόδων για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι συνδέονται με την πραγματοποίηση των σκοπών της επιχείρησης.
- Δαπάνες αγοράς τροφίμων και ποτών για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να προκύπτει ότι έγιναν για το συμφέρον της επιχείρησης.
- Δαπάνες για πρόστιμα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Ελλείμματα ταμείου τα οποία δεν τεκμηριώθηκαν με τα απαραίτητα στοιχεία.

Β) Αποσβέσεις για τις οποίες καθώς δεν προσκομίστηκε το σχετικό μητρώο παγίων και τα τιμολόγια αγορών αυτών, ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση (όπως αναλυτικά αναφέρει η σχετική από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 25-56).

Γ) Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα:

- Στο φορολογικό έτος 2018 είχε συναλλαγές με την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, ποσού 54.831,40 €, (μικρότερες των 100.000,00 €) και με την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, ποσού 167.362,60 € (μεγαλύτερες των 100.000,00 €). Στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΔ, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς το ποσό των 36.467,34 € για την προμήθεια συναλλάγματος, έσοδο το οποίο έλαβε από την εταιρεία «..... ΑΕ» αντί του ορθού ποσού 54.831,40 €, επίσης δεν προσκόμισε καθόλου στον έλεγχο μετά από πρόσκληση τον ΦΑΚΕΛΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ,

- Στο φορολογικό έτος 2019 είχε επίσης συναλλαγές με την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, ποσού 138.140,86 € (μεγαλύτερες των 100.000,00 €), δεν υπέβαλε ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ και δεν προσκόμισε κατόπιν πρόσκλησης τον ΦΑΚΕΛΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

Δ) Χορήγηση δανείων προς εταιρία και λήψη δανείων από ιδιώτες για τα οποία η ελεγχόμενη δεν απέδωσε χαρτόσημο ως είχε υποχρέωση, καθώς σύμφωνα με το αρθρ. 15 παρ 1^α του ΚΝΤΧ τα δάνεια που συνάπτονται μεταξύ ΑΕ και οποιοδήποτε τρίτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη, όπου για την χρήση 2017 η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημιές ποσού 139.422,23 €, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε ζημιές ποσού 65.863,94 €, για την χρήση 2018 η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημιές ποσού 106.683,90 €, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδη ποσού 63.441,48 € και για την χρήση 2019 η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημιές ποσού 75.120,99 €, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδη ποσού 81.329,47 €.

Καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. /14-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, και τους προσωρινούς

προσδιορισμούς φόρων και προστίμων που της κοινοποιήθηκαν, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των σχετικών ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται την μη νόμιμη κρίση της φορολογικής αρχής περί μη παραγωγικών δαπανών κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ελλείψει πλήρους, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας στην οικεία έκθεση ελέγχου και επίσης ισχυρίζεται την εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 του ν. 4308/2013 (Ε.Λ.Π.) καθώς αναφέρει ότι οι αποσβέσεις των παγίων προκύπτουν από το Προσάρτημα (μικρών επιχειρήσεων) του δημοσιευμένου Ισολογισμού στο Γ.Ε.ΜΗ., στο οποίο καταχωρούνται σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στις οποίες εμπεριέχεται «Πίνακας των ενσώματων και αύλων παγίων περιουσιακών στοιχείων» που περιλαμβάνει τις (λογιστικές) αποσβέσεις.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

Α) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την παραγωγικότητα των δαπανών που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές και αμφισβητεί κατά γενικό και αόριστο τρόπο το πόρισμα του ελέγχου χωρίς ωστόσο από την πλευρά της να προσκομίζονται τόσο κατά τη διαδικασία του ελέγχου όσο και με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία που να προκύπτει ότι οι ως άνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης, αφετέρου σημειώνεται ότι δεν τίθεται θέμα εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την μη αναγνώριση της έκπτωσης δαπανών και εξόδων που δεν αφορούν το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Β) όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι αποσβέσεις προκύπτουν από τον «Πίνακα ενσώματων και αύλων παγίων περιουσιακών στοιχείων» που περιλαμβάνει το Προσάρτημα του ισολογισμού της εκάστοτε χρήσης, όπως έχει δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ., σημειώνεται ότι η εν λόγω υποχρέωση της ανωτέρω πληροφόρησης είναι διακριτή και ξεχωριστή και δεν αντικαθιστά την υποχρέωση της προσφεύγουσας να τηρεί μητρώο παγίων από το οποίο προκύπτουν αναλυτικά ως αναφέρθηκε από τις προαναφερθείσες διατάξεις **σημαντικές πληροφορίες μέσω της τήρησης αναλυτικής μερίδας, κάθε παγίου**, (όπου παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι), βάσει των οποίων (πληροφοριών) ελέγχεται και η δυνατότητα έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς καταλογίσθηκαν οι διαφορές φόρων και οι παραβάσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση θεωρεί δεδομένη την ύπαρξη σχέσεως συνδεδεμένων επιχειρήσεων μεταξύ εκείνης της εταιρείας «..... ΑΕ» και γι' αυτό προβαίνει στην επιβολή των προσβαλλόμενων με την παρούσα προστίμων, δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει κανένα απολύτως στοιχείο, το οποίο συνηγορεί υπέρ του ότι η εταιρεία «..... ΑΕ» αποτελεί συνδεδεμένη επιχείρηση με την ίδια, όλως αορίστως και δίχως αιτιολογία προβάλλει τον ισχυρισμό περί ύπαρξης συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2018 είχε συναλλαγές με την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, ποσού 54.831,40 €, (μικρότερες των 100.000,00 €) και με την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, ποσού 167.362,60 € (μεγαλύτερες των 100.000,00 €). Στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 3 του

άρθρου 21 του ΚΦΔ, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς το ποσό των 36.467,34 € για την προμήθεια συναλλάγματος, έσοδο το οποίο έλαβε από την εταιρεία «..... ΑΕ» αντί του ορθού ποσού 54.831,40 €, επίσης δεν προσκόμισε καθόλου στον έλεγχο μετά από πρόσκληση τον ΦΑΚΕΛΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ,

Στο φορολογικό έτος 2019 είχε επίσης συναλλαγές με την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, ποσού 138.140,86 € (μεγαλύτερες των 100.000,00 €), δεν υπέβαλε ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ και δεν προσκόμισε κατόπιν πρόσκλησης τον ΦΑΚΕΛΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το με αρ. πρωτ. /9-2-2023 αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ, για την προσκόμιση Συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών και τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2017-2019. Η προσφεύγουσα απέστειλε το με αρ. πρωτ. έγγραφο /8-3-2023, αρχείο συνοπτικού πίνακα τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών μόνο για το φορολογικό έτος 2018. Πέραν δε αυτού δεν προσκομίστηκε κάποιο άλλο στοιχείο. Ο έλεγχος απέστειλε επιπλέον το με αρ. πρωτ. /10-10-2023 έγγραφο στην Γενική Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Τμήμα Δ', για έλεγχο των ενδοσυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2019, με τις εταιρείες «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ. και «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ., με τις οποίες υπάρχει διοικητική εξάρτηση σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. ζ' του Ν.4172/2013 και ο αυτών είναι το ίδιο πρόσωπο. Η ανωτέρω υπηρεσία απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΙΕΣΕΛ Δ ΕΞ 2023/14-11-2023 απαντητικό έγγραφο σύμφωνα με το οποίο δεν μπορεί να τεκμηριώσει τις ενδοομιλικές συναλλαγές της ελεγχόμενης, διότι δεν υπάρχει αναλυτικός φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και γενικά φυσικό αρχείο ώστε να υπάρχει λεπτομερής περιγραφή του είδους των συναλλαγών. Εν συνεχεία εστάλη στην ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ το με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023/20-9-2023 έγγραφο για να εξακριβωθεί εάν η ελεγχόμενη έχει υποβάλει στο πληροφορικό σύστημα «TAXIS» Συνοπτικό πίνακα και Αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2019. Η ανωτέρω υπηρεσία απέστειλε το αρ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ Γ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/25-9-2023 έγγραφο, το οποίο επιβεβαίωσε μόνο την υποβολή του συνοπτικού πίνακα τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του φορολογικού έτους 2018 με ημερ. 26-07-2019 και με αρ. TRANS ID

Σύμφωνα και με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις ο έλεγχος απέδειξε την συνδρομή της ιδιότητας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθ' όσον και οι δυο εταιρείες έχουν τον ίδιο πρόεδρο και (τον με ΑΦΜ), στεγάζονται στην ίδια διεύθυνση και είναι συνδεδεμένες λόγω της ως άνω γγ περίπτωσης (άρθρο 2 ζ. γγ. του Ν. 4172/2013 & ΠΟΛ. 1142/2015 παρ. 2 εδ. β') κι ως εκ τούτου η προσφεύγουσα ήταν υποχρεωμένη: α) να τεκμηριώσει τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, λόγω της ύπαρξης σχέσεων καθοριστικής διοικητικής επιρροής όπως ορίζονται στο άρθρο 50 του ΚΦΕ και β) να τηρεί τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 21 του ΚΦΔ, περί αναφοράς των ανωτέρω στο ΦΑΚΕΛΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ και στον ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ. Και καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο με το οποίο να ανατρέπονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου ορθά της καταλογίστηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή και όσον αφορά τα τέλη χαρτοσήμου ισχυρίζεται ότι αφενός η χορήγηση δανείου προς την εταιρία «..... ΑΕ» με επιτόκιο 1% δεν υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου, κατ' επίκληση των αποφάσεων /2020 και /2020 του ΣτΕ, διότι η χορήγηση μη τραπεζικών δανείων έναντι ανταλλάγματος (τόκων) από πρόσωπα που διενεργούν κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και συνεπώς, βάσει ρητής διάταξης νόμου (άρθρ. 63 ν. 2859/2000, Κώδικα ΦΠΑ) απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου και αφετέρου τα αναφερόμενα ποσά στην Έκθεση Ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου για δάνεια από ιδιώτες - εργαζόμενους αφορούσαν

ποσά αύξησης μετοχικού κεφαλαίου και ομοίως απαλλάσσονται από την επιβολή τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς σημειώνονται τα εξής:

Α) Η προσφεύγουσα εν προκειμένω βάσει συμφωνητικού, προέβη την **01-02-2017** σε σύναψη δανείου, σύμφωνα με το οποίο δάνεισε στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., με την οποία υπάρχει σχέση διοικητικής εξάρτησης, σύμφωνα με το άρθρο 2 περ ζ του Ν.4172/2013 καθώς η προσφεύγουσα και η εν λόγω εταιρεία έχουν τον ίδιο Διευθύνοντα Σύμβουλο, το ποσόν των 52.000,00 ευρώ, διάρκειας 10 ετών, ήτοι λήξη 01/02/2027, με επιτόκιο 1%, με τον υπολογισμό των τόκων να ξεκινά από 31-12-2018.

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα Μητρώου Taxis οι ως άνω αντισυμβαλλόμενες στην από **01/02/2017** σύμβαση έντοκου δανείου εταιρείες είναι υποκείμενες στο ΦΠΑ και δεδομένου άλλωστε ότι η έναρξη ισχύος του άρθρου 172 του ν.4972/2022 είναι από την 01.01.2021, η υπό κρίση περίπτωση θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με την από με αρ. 2163/2020 απόφαση του ΣτΕ, και ο **σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται.**

Β) Η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2018 έλαβε δάνεια από ιδιώτες βάση συμφωνητικών, ως εξής:

- Δάνειο ποσού 20.000,00 € σε μετρητά την 17-09-2018 με τον ιδιώτη «.....» με ΑΦΜ, με επιτόκιο 10% ανατοκίζόμενο κατ' έτος χωρίς να προσδιορίζεται ο χρόνος επιστροφής,

- Δάνειο ποσού 19.900,00 € σε μετρητά την 29-07-2018 με τον ιδιώτη «.....» με ΑΦΜ, με επιτόκιο 10% ανατοκίζόμενο κατ' έτος χωρίς να προσδιορίζεται ο χρόνος επιστροφής και

- Δάνειο ποσού 10.000,00 € σε μετρητά την 16-07-2018 με τον ιδιώτη «.....» με ΑΦΜ, με επιτόκιο 10% ανατοκίζόμενο κατ' έτος εντός προθεσμίας 10 ημερών.

Από το κείμενο των ιδιωτικών συμφωνητικών δεν προκύπτει ξεκάθαρα εάν τα δάνεια αυτά έχουν σκοπό την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, αποκλειστικώς ή σε ποιο ύψος, δεδομένου ότι ως αιτιολογία τους αναφέρεται «αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, αλλά και κάλυψη άμεσων ταμειακών υποχρεώσεων της εταιρείας», συνεπώς τούτο δεν είναι σαφές, ούτε αποδεικνύεται εκ μέρους της προσφεύγουσας.

Η κατάθεση χρημάτων σε εμπορική εταιρεία, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, είναι αποτέλεσμα συμφωνίας, ήτοι, συμβάσεως (δικαιοπραξίας), στην οποία ο μεν, καταθέτης των χρημάτων επέχει θέση δανειστή (υπό την ευρεία του όρου έννοια), η δε, λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εμπορική εταιρεία, επέχει θέση οφειλέτη, και η, κατά τα ανωτέρω, κατάθεση χρημάτων, ως γενόμενη, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου εμπορικής εταιρείας, θεωρείται ως «κατάθεση χρημάτων γενομένη υπό την αναβλητική αίρεση της μελλοντικής αύξησης του κεφαλαίου της», σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 201 του Α.Κ., επειδή στην εν λόγω κατάθεση συντρέχουν οι όροι της αναβλητικής αίρεσης, που είναι το μέλλον και αβέβαιο γεγονός, δοθέντος, ότι η αύξηση του κεφαλαίου αφενός, μεν, θα γίνει στο μέλλον, αφετέρου, δε, δεν είναι βέβαιο, για το αν αυτή θα πραγματοποιηθεί.

Ματαιωθείσης, της αναβλητικής ως άνω αίρεσης, η δικαιοπραξία θεωρείται ως μηδέποτε γενομένη (Εφ. Αθ. 2092/1955), δηλαδή, η δικαιοπραξία ματαιώνεται οριστικά και δεν αναπτύσσει τα αποτελέσματά της, ο δε, λαβών υποχρεούται σε απόδοση των ληφθέντων στον υπό αίρεση δικαιούχο (Εφ. Θεσ./1954).

Συνεπώς η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου της κατάθεσης χρημάτων σε εμπορική εταιρεία για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της τελεί υπό την απαραίτητη προϋπόθεση της πραγματοποίησης της αύξησης αυτής. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του κεφαλαίου για οποιονδήποτε λόγο θα πρέπει η λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία να επιστρέψει αυτά στον καταθέτη, προβαίνουσα σε σχετική εγγραφή στα βιβλία της (ΔΕΔ 1517/2017, ΔΕΔ 225/2020).

Εν προκειμένω, δεν πληρούται η προϋπόθεση της πραγματοποίησης της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, αφού η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα

αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίησή της, ενώ η επικαλούμενη απόφαση του 2021 της ΤτΕ, δεν καταλαμβάνει τη φορολογική περίοδο του διενεργηθέντος ελέγχου, που σημαίνει ότι η υποτιθέμενη αύξηση δεν είχε πραγματοποιηθεί στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, και γενικά το γεγονός της πραγματοποίησής της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι έλαβε χώρα.

Ως εκ τούτου ορθά η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό των τελών χαρτοσήμου όπως αναλυτικά αναφέρει και η σχετική από 21-12-2023 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικίες από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου φορολογίας χαρτοσήμου, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, πλην των ανωτέρω αναφερομένων ως προς την επιβολή χαρτοσήμου για το έτος 2017, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή γίνεται μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... (ΥΠΟ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ)» με ΑΦΜ, ως εξής :

Α) την απόρριψη της προσφυγής και την επικύρωση των:

- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019,
- με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Β)την αποδοχή της προσφυγής και την ακύρωση με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2017,

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

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά Ζημιάς χρήσης	73.558,29
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	0,00

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 54 ΤΟΥ ΚΦΔ - ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2017 Ποσό: 5.000,00 €
(ως η με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017)

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
χαρτόσημο	1.040,00	0,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	208,00	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ χαρτοσήμου	520,00	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	104,00	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.872,00	0,00

(ακύρωση της με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2017)

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	18.398,03
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	9.199,02
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	27.597,05

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 54 ΤΟΥ ΚΦΔ - ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2018 Ποσό: 2.500,00 €
(ως η με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 56 ΤΟΥ ΚΦΔ - ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2018 Ποσό: 20.500,00 €
(ως η με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018)

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ

χαρτόσημο	4.637,35
ΟΓΑ χαρτοσήμου	927,47
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ χαρτοσήμου	2.318,68

Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	463,74
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	8.347,24

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2018)

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	19.519,07
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	9.759,54
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	29.278,61

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 54 ΤΟΥ ΚΦΔ - ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2019 Ποσό: 2.500,00 €

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 56 ΤΟΥ ΚΦΔ - ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2019 Ποσό: 22.500,00 €

(ως η με αριθμό/21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.