



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Αθήνα, 23/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1131

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : : 213 1312 350
E-mail : : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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' 6009/25-11-2022)».

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

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, και τον διακριτικό τίτλο «.....», η οποία εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, κατά:

- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23/10/2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Το με αριθμό /21-03-2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας.

8. Τη με αριθμό...../24-03-2025 Απόφαση Παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 581.072,28 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 290.536,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 871.608,42.

-Με την υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προέκυψε μείωση Πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση από 94.911,52 ευρώ σε 47.993,12 ευρώ.

-Με την υπ' αριθ./23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 14.018,52 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας/ μη υποβολής ποσού 7.009,26 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 21.027,78 ευρώ.

-Με την υπ' αριθ./23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 86.100,00 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας/ μη υποβολής ποσού 43.050,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 129.150,00 ευρώ.

-Με την υπ' αριθ./23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 255.138,19 ευρώ (212.615,15€ + 42.523,04€), πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ποσού 127.569,10 ευρώ (106.307,58€ + 21.261,52€), ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 382.707,29 ευρώ.

-Με την υπ' αριθ./23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 73.362,13 ευρώ (61.135,11€ + 12.227,02€), πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ποσού 36.681,07 ευρώ (30.567,56 € + 6.113,51 €), ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 110.043,20 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται επί των από 23/10/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Παρακρατούμενου Φόρου και Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Δυνάμει της υπ' αριθ./24-10-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:**, και με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιπών Φόρων, Τελών Εισφορών και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 30/06/2019.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018.

Εν συνεχεία, κατ' εφαρμογή των άρθρων 14, 23 και 24 του Κ.Φ.Δ., ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας εταιρείας προκειμένου να γίνουν οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) για τη φορολογική περίοδο 01/07/2018 – 30/06/2019.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων στη χρήση αυτή, προέκυψαν τα εξής:

- Λογιστικές διαφορές (μη εκπιπόμενες δαπάνες) του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.,
- Τεκμαρτοί πιστωτικοί τόκοι,
- Δαπάνες, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 35 του Ν. 5144/2024,
- Διαφορές μεταξύ των δεδομένων των λογιστικών αρχείων και του ελέγχου, όσον αφορά τα Τέλη Χαρτοσήμου και ΟΓΑ Χαρτοσήμου επί ταμειακών διευκολύνσεων και δοσοληπτικών λογαριασμών, και
- Διαφορές μεταξύ των δεδομένων των λογιστικών αρχείων και του ελέγχου, όσον αφορά τις πρόσθετες αμοιβές της παρ. 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.),

που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ./13-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος από Μισθωτή Εργασία, Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Τελών Χαρτοσήμου, της φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/06/2019.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε, εμπρόθεσμα, με το με αριθμ. πρωτ./08-10-2024 Υπόμνημά της, εκφράζοντας τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατέληξε στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/07/2018 - 30/06/2019, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις από 23/10/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Παρακρατούμενου Φόρου και Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

1. Λογιστικές διαφορές (μη εκπιπόμενες δαπάνες) του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε., συνολικού ύψους 2.003.697,51€, οι οποίες αναλύονται ως εξής:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/07/2018-30/06/2019
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	89.850,92€
Παροχές Τρίτων (Λ. 62)	7.200,00€
Φόροι – Τέλη (Λ. 63)	174.805,60€
Διάφορα Έξοδα (Λ. 64)	515.976,57€
Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων (Λ. 66)	3.144,56€
Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα (Λ. 81)	38.986,67€
Λοιπές Διαφορές	1.173.733,19€
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	2.003.697,51 €

2. Δαπάνες, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 35 του Ν. 5144/2024, οι οποίες αναλύονται ως εξής:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		01/07/2018-30/06/2019	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
13.04.00.0016	Πλωτά Μέσα με Φ.Π.Α. 16%	13.958,06€	3.349,93
60.02.01.0013	Έξοδα Στέγασης Προσωπικού με 13%	16.592,92€	2.157,08
62.04.10.0024	Ενοίκιο Μίσθωσης Αυτοκινήτων 24%	258,07€	61,94
62.07.03.0024	Επισκευές & Συντηρήσεις Μεταφορικών Μέσων	18.940,03€	4.545,61

64.00.00.0024	Καύσιμα με Φ.Π.Α. 24%	50.713,49€	12.171,24
64.02.05.0024	Έξοδα Εκδηλώσεων με Φ.Π.Α. 24%	23.650,96€	5.676,24
64.02.06.0013	Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας 13%	6.777,49€	881,08
64.02.06.0024	Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας 24%	74.176,23€	17.802,26
ΣΥΝΟΛΟ		205.067,25 €	46.645,38 €

3. Διαφορές που προέκυψαν κατά τον έλεγχο σε Τέλη Χαρτοσήμου και ΟΓΑ Χαρτοσήμου επί ταμειακών διευκολύνσεων και δοσοληπτικών λογαριασμών, οι οποίες αναλύονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/07/2018 -31/12/2018		01/01/2019 -30/06/2019		
ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	Σύνολο
Ποσό Διευκόλυνσης	20.982.552,69 €	139.481,50 €	4.393.666,06 €	859.922,22 €	26.375.622,47 €
Χαρτόσημο	209.825,52 €	2.789,63 €	43.936,67 €	17.198,44 €	273.750,26 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	41.965,11 €	557,93 €	8.787,33 €	3.439,69 €	54.750,06 €
Σύνολο	251.790,63 €	3.347,56 €	52.723,99 €	20.638,13 €	328.500,31 €

4. Διαφορές που προέκυψαν κατά τον έλεγχο σε πρόσθετες αμοιβές της παρ. 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), οι οποίες αναλύονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	01/07/2018 - 31/12/2018	01/01/2019 - 30/06/2019	Σύνολο
Πρόσθετες Αμοιβές παρ. 4 άρθρου 60 -ν. 4172/2013	430.500,00 €	70.092,60 €	500.592,60 €

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι από 23/10/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Παρακρατούμενου Φόρου και Τελών Χαρτοσήμου, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2018 – 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Επί των υπ' αριθ. /23.10.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 1 και 3 του ν. 2112/1920, του αρ. 5 του ν. 3198/1955, του αρ. 361 Α.Κ., του αρ. 60 παρ. 4 του ν. 4172/2013, και του άρ. 38 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών. Οι αποζημιώσεις απόλυσης θεωρήθηκαν ότι αποτελούν πρόσθετη αμοιβή (bonus).
- Επί των υπ' αριθ. /23.10.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου.
 - Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου για το έτος 2018 έχει παραγραφεί, και
 - Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 15 παρ. 5 (γ) του Κ.Ν.Τ.Χ., του αρ. 76 του ν. 5104/2024 και του αρ. 17 του ΚΔΔιαδ, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των

πραγματικών περιστατικών. Η φορολογική αρχή θεώρησε, στο υπό κρίση ελεγχόμενο διάστημα, ταμειακές διευκολύνσεις τα ποσά ύψους 21.758.357,46 Ευρώ και 3.617.861,29 Ευρώ, και δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό το ποσό ύψους 999.403,72 Ευρώ.

3. Επί της υπ' αριθ./23.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 22 και 50 του Ν. 4172/2013, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών. Η φορολογική αρχή απέρριψε την έκπτωση δαπανών (Καύσιμα, Έξοδα Ταξιδιών Εσωτερικού και Εξωτερικού, Ενοικίαση Μεταφορικών Μέσων και Διάφορα Έξοδα) από τα ακαθάριστα έσοδά της και επέβαλε φόρο εισοδήματος επί τεκμαρτών πιστωτικών τόκων.
4. Επί της υπ' αριθ./23.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 30 παρ. 1 και 4 του ν. 2859/2000, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών. Η φορολογική αρχή απέρριψε την έκπτωση φόρου εισροών ύψους 46.645,38 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε, ηλεκτρονικά, στην Υπηρεσία μας, το με αρ. πρωτ./21-03-2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε τα κατωτέρω έγγραφα:

- Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου των (ID/23-03-2025), εργαζομένων της επιχείρησης.
- Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος των και (ID)
- Φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (ID/21-03-2025), και
- Ενδικοφανή προσφυγή, έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του υπαλλήλου της επιχείρησης (ID/23-03-2025)

Επειδή, τα επισυναπτόμενα αρχεία με ID/21-03-2025, και ID/23-03-2025 αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ., τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, τα ανωτέρω υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας στις 21-03-2025 και 23-03-2025, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (24-03-2025).

Επειδή, η προσφεύγουσα, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 5 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024, της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018 και της με αριθμό Ε. 2010/2019 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τη με αριθ. 14/24-03-2025 Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι 23/04/2025.

Ως προς τον 1ο Προβαλλόμενο λόγο

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 74 «Ρύθμιση θεμάτων εργασιακών σχέσεων» του ν.3863/2010, όπως ίσχυε την κρίσιμη φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι:

«2. Α. Η απασχόληση με σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου λογίζεται ως απασχόληση δοκιμαστικής περιόδου για τους πρώτους δώδεκα (12) μήνες από την ημέρα ισχύος της και η οποία μπορεί να καταγγελθεί χωρίς προειδοποίηση και χωρίς αποζημίωση απόλυσης, εκτός κι αν άλλο συμφωνήσουν τα μέρη.

[...]

Β. 1. Η καταγγελία σύμβασης εργασίας ιδιωτικού υπαλλήλου με σχέση εργασίας αορίστου χρόνου, διάρκειας πέραν των δώδεκα (12) μηνών, δεν δύναται να πραγματοποιηθεί χωρίς προηγούμενη έγγραφη προειδοποίηση του εργοδότη, και η οποία θα ισχύει από την επομένη της γνωστοποίησής της προς τον εργαζόμενο με τους εξής όρους:

α) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από δώδεκα (12) «συμπληρωμένους» μήνες έως δύο (2) έτη, απαιτείται προειδοποίηση ενός (1) μηνός πριν την απόλυση.

β) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από δύο (2) έτη συμπληρωμένα έως πέντε (5) έτη, απαιτείται προειδοποίηση δύο (2) μηνών πριν την απόλυση.

γ) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από πέντε (5) έτη συμπληρωμένα έως δέκα (10) έτη απαιτείται προειδοποίηση τριών (3) μηνών πριν την απόλυση.

δ) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από δέκα (10) έτη συμπληρωμένα και άνω απαιτείται προειδοποίηση τεσσάρων (4) μηνών πριν την απόλυση.

Εργοδότης που προειδοποιεί εγγράφως τον εργαζόμενο κατά τα ανωτέρω, καταβάλλει στον απολυόμενο το ήμισυ της κατά το επόμενο εδάφιο του παρόντος αποζημίωσης.

Εργοδότης ο οποίος δεν κάνει χρήση της δυνατότητας έγγραφης προειδοποίησης καταβάλλει στον απολυόμενο την αποζημίωση που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις των νόμων 2112/1920 (ΦΕΚ 67 Α) και 3198/1955 (ΦΕΚ 98 Α).

Εργοδότης που προειδοποιεί εγγράφως τον εργαζόμενο κατά τα ανωτέρω, καταβάλλει στον απολυόμενο την αποζημίωση, που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις των νόμων 2112/1920 και 3198/1955 για τα χρόνια εργασίας που έχει συμπληρώσει ο απολυόμενος, σε περίπτωση καταγγελίας κατόπιν προειδοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2112/1920, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4093/2012, ορίζεται ότι:

«1. Εργοδότης που παραμελεί την υποχρέωση προειδοποίησης για καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου ιδιωτικού υπαλλήλου οφείλει να καταβάλει στον απολυόμενο υπάλληλο αποζημίωση απόλυσης ως κατωτέρω, εκτός αν οφείλεται μεγαλύτερη αποζημίωση βάσει σύμβασης ή εθίμου ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ	
Χρόνος υπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη	Ποσό αποζημίωσης
1 έτος συμπλ. έως 4 έτη	2 μηνών
4 έτη συμπλ. έως 6 έτη	3 μηνών
6 έτη συμπλ. έως 8 έτη	4 μηνών
8 έτη συμπλ. έως 10 έτη	5 μηνών
10 έτη συμπλ.	6 μηνών
11 έτη συμπλ.	7 μηνών
12 έτη συμπλ.	8 μηνών

13 έτη συμπλ.	9 μηνών
14 έτη συμπλ.	10 μηνών
15 έτη συμπλ.	11 μηνών
16 έτη συμπλ. και άνω	12 μηνών

[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) [...]

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι :

«1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής (%)
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001 -	44%

.....

3. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής (%)
<60.000	0%
60.000,01- 100.000	10%
100.000,01- 150.000	20%
>150.000	30%

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 «Φορολόγηση στην πηγή» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι :

«1. Τα ακόλουθα πρόσωπα **υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο** σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή:

α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή **νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους,**

.....

2. Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος. Εάν δεν διενεργείται παρακράτηση, ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε, καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«4. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.[...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1072/2015 με θέμα: «Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», αναφέρεται ότι:

«Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

Ι. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

[....]

7. Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνεται ο μισθός, ή η σύνταξη και οποιεσδήποτε άλλες αμοιβές της ίδιας περιόδου (π.χ. επιδόματα), που καταβάλλονται τακτικά και συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, στην ίδια μισθοδοτική κατάσταση με το μισθό. [...]

III. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΕΣ, ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ, ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ

1. Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα, καθώς και στις κάθε άλλου είδους, πρόσθετες αμοιβές ή εφάπαξ παροχές, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές, ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο καταβαλλόμενο ποσό των ανωτέρω αμοιβών, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 του Ν.4172/2013 . [...]

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω συνάγεται ότι, στα ποσά αυτά των «bonus» που καταβάλλονται στους εργαζομένους και αφορούν στην επιβράβευση των προσπαθειών στο πλαίσιο της εργασίας τους ή στην επίτευξη διαφόρων στόχων που τίθενται από τις επιχειρήσεις, πρέπει να διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή (20%) βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013. Τα ποσά αυτά δηλώνονται κατά την υποβολή των μηνιαίων αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών με κωδικό 2 «Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές)», όπως ακριβώς ορίζεται στην απόφαση Α.1099/2019. Περαιτέρω, επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα αυτά με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου των αμοιβών (σχετ. ΠΟΛ. 1152/2017).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφύγη, ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Η φορολογική αρχή, εσφαλμένως, θεώρησε τις αποζημιώσεις απόλυσης των εργαζομένων ως υποκρυπτόμενα ποσά bonus, βασιζόμενη (α) στο χρονικό διάστημα της απασχόλησής τους, (β) στην ειδικότητά τους και (γ) στο ύψος των τακτικών αποδοχών τους. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος θεώρησε ότι για 18 υπαλλήλους (Κατάσταση 2 της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων) – από τους συνολικά 93 απολυθέντες - δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης εκ μέρους της εταιρείας σύμφωνα με την παρ. 5α άρθρου 17 του Ν 3899/2010, λόγω του ότι δεν είχαν συμπληρώσει τον απαιτούμενο χρόνο εργασίας των 12 μηνών στην εταιρεία και συνεπώς (α) κακώς κατέβαλε η εταιρεία τις αποζημιώσεις απόλυσης και (β) το ύψος των αποζημιώσεων ήταν δυσανάλογο με τον χρόνο απασχόλησής τους και τις τακτικές τους αποδοχές. Παράλληλα, θεώρησε ότι τα ποσά των αποζημιώσεων απόλυσης, εν είδει τεχνητής διευθέτησης κατ' αρθ. 39 ΚΦΔ, υποκρύπτουν πρόσθετες αμοιβές (bonus) που αφορούν, είτε στην επιβράβευση των προσπαθειών τους και στην επίτευξη διαφόρων στόχων, είτε στη διευθέτηση της συμφωνίας προκειμένου να εργαστούν στην εταιρεία την υπό κρίση σεζόν, με αποτέλεσμα η εταιρεία να αποφύγει την καταβολή παρακρατούμενου φόρου ύψους 20% στα εν λόγω ποσά.
- Επιπροσθέτως, σε καμία περίπτωση δεν δύναται να θεωρηθεί ότι τα ποσά αποζημίωσης αποτελούν bonus επιβράβευσης και ότι συνδέονται με την ιδιαίτερη επίδοση του κάθε εργαζομένου κατά την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων, που έχει θέσει η εταιρεία, το οποίο έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων κατ' άρθρο 361 Α.Κ. αλλά και τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική στον χώρο της εστίασης στο νησί της Μυκόνου που ο ανταγωνισμός για ποιότητα υπηρεσιών είναι στα πιο υψηλά επίπεδα.
- Επίσης, η φορολογική αρχή υποπίπτει σε σοβαρή και κρίσιμη αντίφαση καθώς θεώρησε ως υποκρυπτόμενα bonus τα ποσά αποζημιώσεων άνω των 10.000,00 Ευρώ, δηλαδή αυτά που ανήλθαν από 11.000,00 Ευρώ έως 57.500,00 Ευρώ, ενώ για τα ποσά από 10.000,00 Ευρώ και κάτω, τα θεώρησε ως αποζημιώσεις απόλυσης.

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

« 5.3 Πρόσθετες Αμοιβές παρ.4 άρθρου 60 ν. 4172/2013

Η ελεγχόμενη λειτουργεί εποχιακά (σεζόν) και προσλαμβάνει κατά κύριο λόγο τους υπαλλήλους της τον Απρίλιο, ενώ προβαίνει στην απόλυση τους στο τέλος κάθε σεζόν. Στο υπό έλεγχο φορολογικό έτος, προέβη στην απόλυση ενενήντα τριών (93) υπαλλήλων, καταβάλλοντας τους συνολική αποζημίωση απόλυσης € 756.059,77, [...]

Από τον έλεγχο μας, διαπιστώσαμε για δεκαοκτώ (18) από αυτούς τα κάτωθι :

- Δεκαοκτώ (18) αποζημιωθέντες εργαζόμενοι απασχολήθηκαν στην ελεγχόμενη από ελάχιστες ημέρες έως λίγους μήνες και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης δεδομένου ότι δεν είχαν συμπληρώσει τον απαιτούμενο χρόνο εργασίας (ένα έτος δυνάμει των διατάξεων του Ν.3899/2010).

Μάλιστα, κάποιοι εργαζόμενοι εμφανίζονται να έχουν προσληφθεί και απολυθεί και την επόμενη σεζόν, ενώ τους καταβλήθηκαν υπέρογκες αποζημιώσεις.

- Τα ποσά αυτά συμπεριλήφθηκαν ως αποζημιώσεις στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που εξέδωσε η εργοδότη επιχείρηση για τους εργαζομένους της και ήταν δυσαναλόγως μεγαλύτερα από τις τακτικές ετήσιες αποδοχές. Για παράδειγμα ο κος είχε προσληφθεί την 26 Απριλίου 2018 με την ειδικότητα του Βοηθού Σερβιτόρου και μικτό ημερομίσθιο € 34,69. Απολύθηκε την 30-09-2018 στο τέλος της σεζόν με συνολικό καθαρό εισόδημα € 6.804,59 και του καταβλήθηκε αποζημίωση € 15.000,00.
- Δόθηκαν υπέρογκες αποζημιώσεις σε υπαλλήλους, οι οποίοι απασχολήθηκαν μόνο για δύο μήνες. Για παράδειγμα οι κ.κ. προσλήφθηκαν τον Σεπτέμβριο 2018 με την ειδικότητα του Παρκαδόρου και μικτές μηνιαίες αποδοχές ύψους € 586,08. Απολύθηκαν την 12-10-2018 και 20-10-2018 αντίστοιχα και τους καταβλήθηκε αποζημίωση € 30.000,00 στον καθένα.
- Οι αποζημιώσεις που δόθηκαν δεν συνάδουν με την ειδικότητα ή το συνολικό χρόνο εργασίας, καθώς για παράδειγμα σε 5 υπαλλήλους με την ειδικότητα Βοηθού Σερβιτόρου, με ίδιο χρόνο εργασίας και παρόμοιες αποδοχές, οι αποζημιώσεις κυμαίνονται από € 11.000,00 έως € 20.000,00 ανά άτομο.
- Για όλες τις ανωτέρω αποζημιώσεις δεν καταβλήθηκε φόρος αποζημιώσεων, καθώς δεν υπερβαίνουν τα € 60.000,00. Από δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε, μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Α.Α.Δ.Ε., στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των εργαζομένων της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018, προέκυψε ότι τα ποσά των φερόμενων αποζημιώσεων συμπεριλήφθηκαν στον κωδικό 617 [εισοδήματα που εξαιρούνται από τον φόρο και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 29 παρ. 2 Ν.3986/2011)] του εντύπου Ε1.
- Αναλυτικά οι δεκαοκτώ (18) αποζημιωθέντες υπάλληλοι, τα ποσά αποζημίωσης, καθώς και ο μηνιαίος καθαρός μισθός που ελάμβαναν παρουσιάζονται στη συνημμένη κατάσταση Νο 2. (Ως εξής:)

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά που είχαν λάβει οι ανωτέρω εργαζόμενοι δεν αφορούσαν σε αποζημιώσεις απόλυσης, αλλά σε πρόσθετες αμοιβές (bonus), που καταβλήθηκαν σε αυτούς και αφορούν είτε στην επιβράβευση των προσπαθειών τους στο πλαίσιο της εργασίας τους και στην επίτευξη διαφόρων στόχων που τέθηκαν από την ελεγχόμενη, είτε στη διευθέτηση της συμφωνίας που έκανε με αυτούς προκειμένου να εργαστούν στην εταιρία (συνολικό ποσό για όλη τη σεζόν) όπως συμβαίνει με ομοειδής επιχειρήσεις κάθε καλοκαίρι. Προς επίρρωση της ανωτέρω κρίσης του ελέγχου, αναφέρουμε επιπλέον, ότι η καταβολή τέτοιων ποσών αποζημίωσης σε υπαλλήλους που δουλεύουν εποχιακά ή για ένα πολύ μικρό χρονικό διάστημα (δύο μήνες) απέχει παρασάγγας από τη συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο παρόν έλεγχος κρίνει ότι οι αποζημιώσεις αυτές αποτελούν πρόσθετη αμοιβή (bonus) και όχι αποζημίωση απόλυσης και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή (20%) βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 (Απόφαση Δ.Ε.Δ. 1603/01-072022), αποτελούν δε τεχνητή διευθέτηση κατά το άρθρο 39 του ν. 5104/2024, καθώς η ελεγχόμενη τις κατέβαλλε, αντί πρόσθετων αποδοχών, προκειμένου έτσι να αποφευχθεί η καταβολή του ανωτέρω φόρου 20% και τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές. Τα ποσά αυτά δηλώνονται κατά την υποβολή των μηνιαίων αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών με κωδικό 2 «Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές)», όπως ακριβώς ορίζεται στην απόφαση Α. 1099/2019.

Ο φόρος που αναλογεί στις πρόσθετες αμοιβές, υπολογίζεται ως κάτωθι :

Μήνας	Πρόσθετες Αμοιβές	Φόρος 20%	Πρόστιμο αρ. 54 ν.5104/2024	Συνολική Οφειλή
Σεπτέμβριος 2018	267.000,00	53.400,00	26.700,00	80.100,00
Οκτώβριος 2018	133.500,00	26.700,00	13.350,00	40.050,00
Νοέμβριος 2018	30.000,00	6.000,00	3.000,00	9.000,00
Απρίλιος 2019	12.592,60	2.518,52	1.259,26	3.777,78
Μάιος 2019	57.500,00	11.500,00	5.750,00	17.250,00
Σύνολο	500.592,60*	100.118,52	50.059,26	150.177,78

*Ο έλεγχος θεωρεί ότι οι λοιπές αποζημιώσεις ύψους € 256.000,00 (€ 756.097,77 - € 500.592,60) αφορούν πραγματικές καταβληθέντες αποζημιώσεις απόλυσης, καθώς πρόκειται για μικρά ποσά και συνάδουν με τον χρόνο εργασίας και τις αμοιβές των απολυθέντων.

Σημείωση

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.».

Επειδή, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία απέλυσε συνολικά ενενήντα δύο (92) εργαζόμενους αλλά σε δεκαοκτώ (18) από αυτούς κατέβαλε υπέρογκες αποζημιώσεις, παρά το γεγονός ότι λόγω του χρόνου εργασίας τους δεν υπήρχε η νόμιμη υποχρέωση για καταβολή αποζημίωσης, όπως παρουσιάζονται στο κάτωθι πίνακα:

A/A	Ονοματεπώνυμο	Όνομα Πατέρα	Πρόσληψη	Ημερομηνία Απόλυσης	Αποζημίωση Απόλυσης	Μηνιαίες Καθαρές Αποδοχές	Ειδικότητα
1			10/1/2019	5/5/2019	57.500,00 €	5.542,83 €	Πωλήτρια
2			-	30/9/2018	53.000,00 €	5.180,31 €	Μάγειρας
3			-	30/9/2018	53.000,00 €	2.015,05 €	Μάγειρας
4			-	30/9/2018	53.000,00 €	1.122,71 €	Σερβιτόρος Α
5			10/9/2018	12/10/2018	30.000,00 €	792,96 €	Παρκαδόρος
6			-	1/10/2018	30.000,00 €	1.248,20 €	Ματρ
7			10/9/2018	20/10/2018	30.000,00 €	1.080,35 €	Παρκαδόρος
8			-	24/11/2018	30.000,00 €	1.755,26 €	Αποθηκάριος
9			-	2/10/2018	23.500,00 €	1.338,51 €	Υπάλληλος
10			-	30/9/2018	20.000,00 €	811,68 €	Βοηθός Σερβιτόρου
11			-	7/10/2018	20.000,00 €	1.714,28 €	Βοηθός Λογιστή
12			-	30/9/2018	20.000,00 €	1.155,24 €	Βοηθός Σερβιτόρου
13			-	30/9/2018	20.000,00 €	1.187,29 €	Βοηθός Σερβιτόρου
14			-	30/9/2018	15.000,00 €	833,76 €	Βοηθός Σερβιτόρου
15			10/7/2018	30/4/2019	12.592,60 €	659,87 €	Παιδοκόμος
16			-	30/9/2018	11.000,00 €	1.453,65 €	Μάγειρας Β
17			-	30/9/2018	11.000,00 €	1.155,24 €	Μπάρμαν
18			-	30/9/2018	11.000,00 €	1.122,71 €	Βοηθός Σερβιτόρου
		Σύνολο			500.592,60 €		

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, αφενός μεν δεν προκύπτει για την επιχείρηση υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης στους δεκαοκτώ (18) υπαλλήλους της, λόγω της περιορισμένης διάρκειας της εργασιακής τους σχέσης, αφετέρου δε και αν ακόμα είχε τέτοια υποχρέωση δε δικαιολογείται το ύψος της αποζημίωσης από τον μισθό που καταβάλλει στους εν λόγω δεκαοκτώ (18) εργαζόμενους της με βάση τις διατάξεις του άρθρου 74 του ν.3863/2010 και του άρθρου 3 του ν.2112/1920, όπως ίσχυαν το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, ήτοι την κείμενη νομοθεσία περί αποζημίωσης απολυομένων, και το γεγονός ότι οι εν λόγω εργαζόμενοι δεν δικαιούνταν αποζημίωση απόλυσης λόγω του ελάχιστου χρόνου εργασίας, έκρινε ότι τα ποσά που έλαβαν οι δεκαοκτώ (18) εργαζόμενοι της προσφεύγουσας δεν αφορούν αποζημίωση απόλυσης αλλά

πρόσθετες αμοιβές οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 60 του ΚΦΕ.

Επειδή, οι πρόσθετες παροχές («οικειοθελείς παροχές» ή «bonus») δίνονται μονομερώς από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, εκουσίως από ελευθεριότητα και όχι από νόμιμη υποχρέωση ή από πρόθεση εκδηλούμενη και από τα δύο μέρη να αποτελέσουν αντάλλαγμα για την παρεχόμενη εργασία, και αφορούν επιβράβευση για την εργασία ή την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, δεν ιδρύεται υποχρέωση και αντίστοιχο δικαίωμα αναφορικά με τις παροχές αυτές, με αποτέλεσμα ο εργοδότης να έχει τη δυνατότητα να τις ανακαλέσει οποτεδήποτε και να παύσει τη χορήγηση τους.

Αντίθετα, η αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας αποτελεί ένα από τα ουσιώδη εξασφαλιστικά μέτρα των θέσεων εργασίας και καταβάλλεται, προκειμένου να εξασφαλιστεί ο εργαζόμενος, ώστε να είναι ικανός να καλύψει τις βιοτικές του ανάγκες μέχρι το χρόνο εύρεσης νέας εργασίας.

Επειδή, ο χαρακτηρισμός των ως άνω ποσών συνολικού ύψους 500.592,60€, ως αποζημίωση απόλυσης, είχε σαν αποτέλεσμα να μην καταβληθεί φόρος μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) αφού δεν ξεπερνά το όριο των 60.000,00 ευρώ, για κάθε εργαζόμενο ξεχωριστά, που θέτει ο νομοθέτης προκειμένου να υπαχθεί σε φορολογία κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4172/2013, καθώς και η μη συμπερίληψη των ως άνω ποσών στις τακτικές αποδοχές των υπαλλήλων αφενός μεν οι εργαζόμενοι απέφυγαν, τόσο τον καταλογισμό φόρου για εισοδήματα από μισθωτή εργασία, όσο και τις ασφαλιστικές εισφορές εργαζομένου που θα βάρυναν τα ως άνω ποσά αν είχαν καταβληθεί με τη μορφή μισθού ή πρόσθετης αμοιβής (bonus), αφετέρου δε η εργοδότης επιχείρηση απέφυγε την καταβολή των ανάλογων εργοδοτικών ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή, είναι ενάντια στη συνήθη οικονομική πρακτική των επιχειρήσεων η καταβολή αποζημιώσεων πέραν των νόμιμων που θα έχουν ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, χωρίς να συνδέονται με ταυτόχρονη αύξηση των κερδών μέσα από την ενίσχυση της απόδοσης των εργαζομένων, όπως συμβαίνει με την καταβολή των πρόσθετων αμοιβών (bonus).

Επειδή, όπως έχει διαπιστωθεί σε αντίστοιχες περιπτώσεις εταιρειών με παρεμφερές αντικείμενο, οι εν λόγω εταιρείες κατέβαλαν μεγάλα ποσά στους εργαζομένους τους, τα οποία αποτελούσαν πρόσθετη αμοιβή, ωστόσο για να μη μειωθεί το ποσό της αμοιβής για τους εργαζομένους με παρακρατήσεις φόρου εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών εργαζομένου και να αποφευχθεί η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών του εργοδότη, γινόταν τεχνητή διευθέτηση της καταβολής των αμοιβών αυτών με τη μορφή της αποζημίωσης απόλυσης. Ήτοι, οι εταιρείες αυτές, εκμεταλλευόμενες τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του ΚΦΕ, σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από το φόρο σε κάθε εφάπαξ αποζημίωση λόγω λύσης της εργασιακής σχέσης μέχρι του ποσού των 60.000,00 ευρώ, και του γεγονότος ότι μια τέτοια αποζημίωση απαλλάσσεται από την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών, συμπλήρωναν και υπέβαλαν το έντυπο 6 «Καταγγελία σύμβασης αορίστου χρόνου» για την απόλυση των εργαζομένων και το ύψος της αποζημίωσης, αντί να παρακρατήσουν φόρο 20% και να καταβάλουν τις ασφαλιστικές εισφορές που αντιστοιχούσαν στο ύψος των πρόσθετων αμοιβών, καταστρατηγώντας πλήρως την έννοια της καταβολής εφάπαξ αποζημίωσης που δίνεται λόγω διακοπής της σχέσης εργασίας.

Επειδή, η τεκμηρίωση της προσφεύγουσας ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε αποζημίωση θα πρέπει να είναι σαφής και εμπεριστατωμένη, διότι βάσει της εργατικής νομοθεσίας, δεν είχε την υποχρέωση σε καταβολή αποζημίωσης απόλυσης, αλλά και από την τεκμηρίωσή της θα πρέπει να έχει αποκλειστεί ότι υφίσταται πρόσθετη παροχή/επαύξηση μισθού καθώς στην περίπτωση αυτή αναφύεται υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος και απόδοσης ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι τα ως άνω ποσά που εισέπραξαν οι εργαζόμενοι και δηλώθηκαν από την εργοδότηρια επιχείρηση ως αποζημίωση απόλυσης αποτελεί εκ των πραγμάτων πρόσθετη αμοιβή που καταβλήθηκε στα πλαίσια τυπικής ή άτυπης συμφωνίας μεταξύ τους.

Επειδή στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. 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, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας σχετικά με την παραγωγικότητα των παραπάνω δαπανών και την αναγνώρισή τους, ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς από τον έλεγχο δεν κρίνεται ούτε αμφισβητείται η εκπαισιμότητά τους, αλλά καταλογίζεται ο παρακρατηθείς φόρος επί των αμοιβών αυτών, στον οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 59 του ν. 4172/2013, να προβεί σε παρακράτηση και απόδοση στο Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος θεώρησε ως αποζημιώσεις μόνο τα καταβληθέντα ποσά έως 10.000,00€ και κάτω, χωρίς να λάβει υπόψη του και τα μεγαλύτερα ποσά των 10.000,00€ και άνω, με αποτέλεσμα να υποπίπτει σε σοβαρή και κρίσιμη αντίφαση απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς ο εν λόγω διαχωρισμός σύμφωνα με το έλεγχο έγινε με αποκλειστικά κριτήρια, το ύψος των καταβληθέντων αποζημιώσεων, τον πραγματικό χρόνο εργασίας και τις τακτικές ετήσιες αποδοχές των εν λόγω υπαλλήλων.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι αυτοί αποτελούν πρόσθετες αμοιβές, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή (20%) βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 (Απόφαση Δ.Ε.Δ. 1603/01-07-2022), και αποτελούν τεχνητή διευθέτηση κατά το άρθρο 39 του ν. 5104/2024, καθώς η ελεγχόμενη τις κατέβαλε, αντί πρόσθετων αποδοχών, προκειμένου έτσι να αποφευχθεί η καταβολή του ανωτέρω φόρου 20% και των ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή, η προσφεύγουσα μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας, το με αρ. πρωτ./21-03-2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, που αναφέρεται στον καταλογισμό φόρου στον εργαζομένο της προσκομίζοντας:

- Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου των (ID
...../23-03-2025)
- Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος των και
..... (ID)

- Φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (ID/21-03-2025), και
- Ενδικοφανή προσφυγή, Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του (ID/23-03-2025).

Επειδή, από τα ανωτέρω αρχεία, προκύπτει ότι από τη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ έχει εκδοθεί η υπ' αριθ./09-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του συνεπεία της από 09/12/2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013, η οποία αναφέρει τα εξής:

« ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας, από τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, το υπ. αριθ./23-10-2024 δελτίο πληροφοριών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων.

Βάσει των ανωτέρω, η Προϊσταμένη της υπηρεσίας μας εξέδωσε την με αριθμό/31.10.24 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, προκειμένου να ελεγχθούν τα διαλαμβανόμενα στο σχετικό έγγραφο. [...]

8 ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο έλεγχος διαγράφει από τον κωδικό 617 [Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 αρθρ. 43^Α Κ.Φ.Ε.)] το ποσό των €53.000,00 και προσθέτει το ίδιο ποσό στον κωδικό 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λ.π.) ως πρόσθετες αμοιβές που πρέπει να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία του ελεγχόμενου.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι για τον εργαζόμενο με ΑΦΜ:..... της προσφεύγουσας μεταφέρθηκε το ποσό της πρόσθετης αμοιβής από τον κωδικό 617 « Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 αρθ. 43Α Κ.Φ.Ε.)» που είχε δηλωθεί αρχικά στον κωδικό 301 « Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ. (εκτός περ. 2,3)», προκειμένου να φορολογηθεί.

Επειδή, με την τροποποίηση αυτή, το ποσό της πρόσθετης αμοιβής αφαιρέθηκε από τα εισοδήματα που εξαιρούνται από τον φόρο και προστέθηκε στα εισοδήματα από μισθούς και ακολούθως καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος απ' ευθείας στον εργαζόμενο με ΑΦΜ:....., με συνέπεια να μην υφίσταται πλέον υποχρέωση της προσφεύγουσας για απόδοση του φόρου ως προς τον συγκεκριμένο εργαζόμενο (σχετ. το υπ' αρ. πρωτ./29-01-2001 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, ωστόσο για τους υπόλοιπους 17 εργαζόμενους δεν προκύπτει ότι τα ποσά που έλαβαν ως πρόσθετη αμοιβή έχουν μεταφερθεί στον κωδικό 301 « Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ. (εκτός περ. 2,3)», ώστε να φορολογηθούν κατά τις κείμενες διατάξεις του φόρου εισοδήματος, με αποτέλεσμα να υπάρχει υποχρέωση καταβολής του φόρου από την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων, φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/06/2019, το συνολικό ποσό της πρόσθετης αμοιβής που καταβλήθηκε από την επιχείρηση στους ως άνω 18

εργαζόμενους και αφορούσε το φορολογικό 2018 και το φορολογικό έτος 2019, ανερχόταν σε 430.500,00€ και 70.092,60€ αντίστοιχα.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω, όσον αφορά την βάση υπολογισμού μη αποδοθέντων παρακρατούμενων φόρων της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2018, θα πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 53.000,00€, διότι βάσει των ως άνω δεδομένων προκύπτει ότι μόνο για τον εργαζόμενο η προσφεύγουσα δεν έχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου, καθώς έχει καταλογιστεί ο φόρος απ' ευθείας στον εργαζόμενο, με αποτέλεσμα το ποσό των παρακρατούμενων φόρων που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018 από τον έλεγχο, πρέπει να μειωθεί στο ποσό των 377.500,00€ (430.500,00€ - 53.000,00€).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός.

Ως προς τον 2.Ι. Προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Παραγραφή» του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.[...]

3.α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της δήλωσης της τελευταίας περιόδου, σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) Αν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1. Αν η δήλωση υποβληθεί στο τελευταίο έτος της περιόδου της περ. α), η πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός ενός (1) έτους από τη λήξη του έτους υποβολής της ως άνω δήλωσης.

αβ) Αν μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2147/2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ»:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί

παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθώς και αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.....»

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019).»

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω 2147/2020 εγκυκλίου εκδόθηκε η **Ε 2049/26.2.2021 Εγκύκλιος** της ΑΑΔΕ με θέμα «Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ» με την οποία δόθηκαν επιπλέον διευκρινήσεις, με την οποία ορίζεται :

«1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ..

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής

του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020.

γ.ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2018. Συγκεκριμένα, όλες οι ταμειακές διευκολύνσεις, που πραγματοποιήθηκαν από την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου, μέχρι και την 30/11/2018, δεν δύναται να γίνει λόγος για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου, δεδομένου ότι για τις ταμειακές διευκολύνσεις, που αποδεικνύονται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επομένου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου για τις ελεγχόμενες εγγραφές ήταν η 31.12.2023, σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1α του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 3α του αρ. 36 για την επέκταση του χρόνου παραγραφής στα 10 έτη λόγω μη υποβολής δήλωσης, όπως εσφαλμένως έκρινε ο έλεγχος, καθώς η εταιρεία για το έτος 2018 έχει υποβάλλει δηλώσεις τελών χαρτοσήμου (Σχετ. 11α – 11ε) για τις συναλλαγές με τις συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου.

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

« [...] η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δηλώσεις, ως όφειλε προκειμένου να καταβάλλει το αναλογούν χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου επί των ταμειακών διευκολύνσεων, των δοσοληπτικών λογαριασμών και του υπολοίπου του ταμείου και επομένως δεν έχει εφαρμογή η παράγραφος 1 του άρθρου 37, αλλά εφαρμόζεται η περ. 3α και η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στις υπό κρίση εγγραφές είναι η 31/12/2028, λόγω της μη υποβολής δηλώσεων.

Αναφορικά με τις δηλώσεις (Σχετ. 11α-11ε) που επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρουμε ανά σχετικό τα κάτωθι :

- Σχετ. 11α – Υποβληθείσα δήλωση Νο/2018 . Η εν λόγω δήλωση αφορά καταβολή χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου επί ταμειακών διευκολύνσεων μεταξύ της προσφεύγουσας, των μετόχων και συνδεδεμένων εταιριών, οι οποίες όμως αφορούν την περίοδο του Β' Τριμήνου (Απρίλιος – Ιούνιος) 2018, όπως αναγράφεται και στο σώμα της δήλωσης και ουχί το υπό κρίση φορολογικό έτος 01-07-2018 έως 30-06-2019. Προς επίρρωση της ανωτέρω διαπίστωσης, η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει το ποσό της εν λόγω δήλωσης, ήτοι € 277.818,77, στον τεταρτοβάθμιο λογαριασμό 54.99.00.0104 – Χαρτόσημο Ταμειακής Διευκόλυνσης (01/07/17 – 30/06/2018) του δευτεροβάθμιου 54.99 – Φόροι Τέλη Προηγούμενων Χρήσεων (Αρ. εγγραφής/06-12-2018). Η περιγραφή των ανωτέρω λογαριασμών ταυτίζεται με την αντίστοιχη περιγραφή στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας (ημερολόγιο).

- Σχετ. 11β - Υποβληθείσα δήλωση Νο/2018. Η εν λόγω δήλωση αφορά καταβολή χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου επί δανειακής σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρίας, η οποία κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την 31-05-2018 (Α.Τ.Β./31-05-2018) και επομένως δεν αφορά το υπό κρίση φορολογικό έτος 01-07-2018 έως 30-06-2019.
- Σχετ. 11γ.- 11ε. Οι εν λόγω δηλώσεις αφορούν την καταβολή χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου επί δανειακών συμβάσεων, που έχει συνάψει η προσφεύγουσα με τις εταιρίες, ως κάτωθι :
 - Στις 12-07-2018 υπογράφηκε στην σύμβαση δανείου ανάμεσα στην προσφεύγουσα και την εταιρία με Α.Φ.Μ. :, για την οποία υποβλήθηκε η με αριθμό/13-07-2018 δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
 - Στις 29-10-2018 υπογράφηκε στην Αθήνα σύμβαση δανείου ανάμεσα στην προσφεύγουσα και την εταιρία με Α.Φ.Μ. :, για την οποία υποβλήθηκε η με αριθμό/05-11-2018 δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
 - Στις 14-11-2018 υπογράφηκε στην Αθήνα τροποποιητική σύμβαση δανείου της από 29-10-2018 αρχικής σύμβασης, ανάμεσα στην ελεγχόμενη εταιρία και την εταιρία με Α.Φ.Μ. :, για την οποία υποβλήθηκε η με αριθμό/13-12-2018 δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αφενός μεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου για τις χρήσεις έως και το φορολογικό έτος 2018, αφετέρου δε δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 3α του αρ. 36 για την επέκταση του χρόνου παραγραφής στα 10 έτη λόγω μη υποβολής δήλωσης, όπως εσφαλμένως έκρινε ο έλεγχος, καθώς η εταιρεία για το έτος 2018 έχει υποβάλλει δηλώσεις τελών χαρτοσήμου **επί δανειακών συμβάσεων.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε κατά την ημερομηνία διενέργειας των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με αριθμό Ε 2049/2021 η ημερομηνία υποχρέωσης καταβολής των τελών χαρτοσήμου από την προσφεύγουσα εταιρεία είναι η 15η του επόμενου μήνα από την ημεροχρονολογία που έλαβε χώρα η πράξη / εγγραφή ταμειακής διευκόλυνσης.

Επειδή, στα αναλυτικά καθολικά / καρτέλες των εν λόγω λογαριασμών (των χαρακτηριζομένων από τον έλεγχο άλλων ως δανειακών και άλλων ως δοσοληπτικών) προκύπτουν εγγραφές καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης 2018 που αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις υπαγόμενες σε Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου που έπρεπε να αποδοθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία μέχρι την 15 ημέρα του επόμενου μήνα της εγγραφής.

Επειδή, οι εγγραφές / χρηματικές διευκολύνσεις που έλαβαν χώρα μέχρι 30/11/2018 έπρεπε να υπαχθούν σε τέλη χαρτοσήμου μέχρι την 15/12/2018 (καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης Κ.Ν.Τ.Χ.), το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου παραγράφεται εντός 5ετίας από την λήξη του έτους που υπήρχε η υποχρέωση αυτή ήτοι μέχρι 31/12/2023.

Επειδή, οι χρηματικές διευκολύνσεις/ μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν από 01/12/2018 έως 31/12/2018 υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου με ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και καταβολής χαρτοσήμου μέχρι την 15/01/2019, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου παραγράφεται εντός 5ετίας από την λήξη του έτους που υπήρχε η υποχρέωση αυτή, ήτοι μέχρι 31/12/2024.

Επειδή, στο έντυπο της δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου περιλαμβάνονται όλες οι περιπτώσεις χαρτοσήμου, ήτοι συμβάσεων δανείων, ταμειακών διευκολύνσεων, δοσοληπτικών λογαριασμών.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία αφενός μεν έχει υποβάλλει δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για τους μήνες Ιούλιο, Οκτώβριο και Νοέμβριο του έτους 2018, επί δανειακών συμβάσεων, αφετέρου δε δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση για την χρονική περίοδο 01/07/2018 - 31/07/2019 επί ταμειακών διευκολύνσεων, δοσοληπτικών λογαριασμών και υπολοίπου του ταμείου.

Επειδή, τα τέλη χαρτοσήμου των δανειακών συμβάσεων, ταμειακών διευκολύνσεων, δοσοληπτικών λογαριασμών είναι αυτοτελή παρόλο που στο έντυπο της δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου περιλαμβάνονται όλες οι περιπτώσεις χαρτοσήμου.

Συνεπώς, ο έλεγχος, ορθώς, έκρινε ότι έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 3α του αρ. 36 για την επέκταση του χρόνου παραγραφής στα 10 έτη λόγω μη υποβολής δήλωσης καθώς οι δηλώσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την χρήση 01/07/2018 - 30/06/2019 αφορούσαν μόνο τέλη χαρτοσήμου επί δανειακών συμβάσεων.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2.ΙΙ. Προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α '239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1 :

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

στο Άρθρο 3 :

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

στο Άρθρο 14:

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

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

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

Πάσα σύμβασις, οιουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις

συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαση απόδειξης, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

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

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

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

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

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

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

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

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

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

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

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

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

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

Επειδή, κάθε ανάληψη (ή κατάθεση) χρημάτων που προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1 % σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ Εδάφιο τέταρτο του άρθ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Τ.Χ. 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). Συνεπώς χρόνος γένεσης 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, 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 (ΣΤΕ 1767/1992, ΣΤΕ 1039/1996).

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)...».

Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 « Αντικείμενο του φόρου (Άρθρο 2 του Ν. 5144/2024) » του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

« 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. 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 τις διατάξεις του άρθρου 63 «Καταργούμενες διατάξεις και λοιπές ρυθμίσεις» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

« 1. 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 παρεπόμενά τους σύμφωνα.».

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Κ.Ν.Τ.Χ. & Φ.Σ.Κ , του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

5.1.1.4 Καταθέσεις – αναλήψεις μετόχων, εταίρων κλπ

Ελέγχθηκε αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους, εταίρους ή τρίτους έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης.

• **Ταμειακές Διευκολύνσεις**

Α. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη είχε ταμειακές συναλλαγές συνολικού ύψους **€ 21.758.358,46**, έξω από τα πλαίσια της εμπορικής της δραστηριότητας, τόσο με τους μετόχους όσο και με συνδεδεμένες εταιρείες σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013, οι οποίες παρουσιάζονται αναλυτικά ανά λογαριασμό, ανά μήνα και ανά συμβαλλόμενο στη συνημμένη κατάσταση Νο 1.

Οι εν λόγω συναλλαγές δεν ανάγονται σε δανειακή σύμβαση ή πράξη και ως εκ τούτου λαμβάνονται ως ταμειακές διευκολύνσεις και υπόκεινται σε χαρτοσήμανση 1% και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου 20% (Σχετικές Διατάξεις παρ. 5 γ άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ.).

Το οφειλόμενο χαρτόσημο, η εισφορά υπέρ ΟΓΑ και το πρόστιμο αρ. 54 ν.5104/2024, ανά μήνα, έχουν ως κάτωθι :

Μήνας	Ποσό Διευκόλυνσης	Χαρτόσημο	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Σύνολο	Πρόστιμο αρ. 54 ν.5104/2024	Συνολική Οφειλή
Ιούλιος 2018	3.669.908,92	36.699,09	7.339,82	44.038,91	22.019,45	66.058,36
Αύγουστος 2018	2.624.545,05	26.245,45	5.249,09	31.494,54	15.747,27	47.241,81
Σεπτέμβριος 2018	3.838.495,32	38.384,95	7.676,99	46.061,94	23.030,97	69.092,92
Οκτώβριος 2018	2.604.748,16	26.047,48	5.209,50	31.256,98	15.628,49	46.885,47
Νοέμβριος 2018	3.628.959,51	36.289,60	7.257,92	43.547,51	21.773,76	65.321,27
Δεκέμβριος 2018	998.034,44	9.980,34	1.996,07	11.976,41	5.988,21	17.964,62
Ιανουάριος 2019	26.222,75	262,23	52,45	314,67	157,34	472,01
Φεβρουάριος 2019	35.202,49	352,02	70,40	422,43	211,21	633,64
Μάρτιος 2019	490.652,03	4.906,52	981,30	5.887,82	2.943,91	8.831,74
Απρίλιος 2019	1.541.274,71	15.412,75	3.082,55	18.495,30	9.247,65	27.742,94
Μάιος 2019	415.080,52	4.150,81	830,16	4.980,97	2.490,48	7.471,45
Ιούνιος 2019	1.885.233,56	18.852,34	3.770,47	22.622,80	11.311,40	33.934,20
Σύνολο	21.758.358,46	217.583,57	43.516,71	261.100,29	130.550,14	391.650,43

• **Β. Ταμείο**

Κατά την πρώτη ημέρα (19/11/2018) του μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, δυνάμει της με αριθμό/17-10-2018 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι, όπως αναφέρονται στη σελίδα 101 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος :

«Έγινε έλεγχος Ταμείου της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι στον λογαριασμό 38.00 «Ταμείο» με τα χρηματικά διαθέσιμα της επιχείρησης, την πρώτη ημέρα του ελέγχου (19/11/2018) υπήρχε χρεωστικό υπόλοιπο 3.617.861,29 €, το οποίο δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο προς καταμέτρηση».

Ο παρόν έλεγχος, ελλείπει άλλων στοιχείων, λαμβάνει το ανωτέρω ποσό ως ταμειακή διευκόλυνση στους μετόχους της εταιρείας, η οποία υπόκειται σε χαρτοσήμανση 1% και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου 20% (Σχετικές Διατάξεις παρ. 5 γ άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ.) και καταλογίζει Τέλος Χαρτοσήμου και Εισφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου, ως κάτωθι :

Λογαριασμός	Ημερομηνία	Διευκόλυνση	Χαρτόσημο	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Σύνολο	Πρόστιμο αρ. 54 ν.5104/2024	Συνολική Οφειλή
38.00	19-11-2018	3.617.861,29	36.178,61	7.235,72	43.414,34	21.707,17	65.121,50

• **Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί**

Η ελεγχόμενη τηρεί δοσοληπτικούς λογαριασμούς με τις κάτωθι συνδεδεμένες εταιρίες, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 :

- - Λ/σμός : 33.95.00.0039
- - Λ/σμός : 33.95.00.0031

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι παραπάνω λογαριασμοί περιλαμβάνουν χρηματικές δοσοληψίες και όχι εμπορικές συναλλαγές που να καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία μεταξύ της ελεγχόμενης και των εταιριών και Ως εκ τούτου οι λογαριασμοί αυτοί χαρακτηρίζονται ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί καθώς διαπιστώθηκε ότι εμφανίζονται με χρεωστικό και πιστωτικό υπόλοιπο, οι οποίοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ. υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, το οποίο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού είτε του πιστωτικού υπολοίπου της κάθε διαχειριστικής περιόδου ως κάτωθι :

Εταιρία	Ημερομηνία	Μεγ. Χρεωστικό ή Πιστωτικό Υπόλοιπο	Χαρτόσημο	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Σύνολο	Πρόστιμο αρ. 54 ν.5104/2024	Συνολική Οφειλή
.....	30-06-2019	859.922,22	17.198,44	3.439,69	20.638,13	10.319,07	30.957,20
.....	20-07-2018	139.481,50	2.789,63	557,93	3.347,56	1.673,78	5.021,33
ΣΥΝΟΛΟ		999.403,72	19.988,07	3.997,62	23.985,69	11.992,85	35.978,53

Σημείωση

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.»

2.1 Ως προς την ταμειακή διευκόλυνση ποσού ύψους 3.617.861,29 Ευρώ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι υφίσταται ταμειακή διευκόλυνση προς τους μετόχους της εταιρείας ύψους 3.617.861,29 ευρώ και επιβλήθηκαν επί του ποσού αυτού τέλη χαρτοσήμου συνολικού ύψους 65.121,50 Ευρώ βάσει του ως άνω άρθρου 15 παρ. 5 (γ) του ΚΝΤΧ. Ειδικότερα, βάσει του από 19.11.2018 φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών συντάχθηκε η σχετική έκθεση φορολογίας εισοδήματος στην οποία αναφέρεται ότι στον λογ. 38.00 «Ταμείο» κατά την πρώτη ημέρα τον έλεγχου (19.11.2018) υπήρχε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 3.617.861,29 ευρώ, το οποίο δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο προς καταμέτρηση. Με την διαπίστωση αυτή από τον έλεγχο του 2018, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το έλλειμα ταμείου αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση προς τους μετόχους της εταιρείας και επιβλήθηκε το υπό κρίση ποσό τελών χαρτοσήμου.
- Εν προκειμένω, (α) από τον λογ. 38.00 δεν προέκυψε κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων και (β) δεν προέκυψε σε ποιο πρόσωπο πήγαν τα χρήματα ώστε να θεμελιωθεί η συμβατική σχέση μεταξύ της εταιρείας μας και του προσώπου αυτού, αλλά εντελώς αορίστως και δίχως καμία αιτιολογία και επεξήγηση, η μη επίδειξη ταμείου πριν από 6 χρόνια στο πλαίσιο ελέγχου εισοδήματος από άλλη αρχή κρίθηκε ως ταμειακή διευκόλυνση προς μετόχους. Από κανένα στοιχείο δηλαδή δεν προκύπτουν τα βασικά στοιχεία για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στο πλαίσιο ταμειακής διευκόλυνσης, ήτοι η ανάληψη των χρημάτων και το πρόσωπο που τα έλαβε - και συνακόλουθα ποια η σχέση του εν λόγω προσώπου με την εταιρεία .

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

« [...]

Ως προς την ταμειακή διευκόλυνση ποσού ύψους € 3.617.861,29

Κατά την πρώτη ημέρα (19/11/2018) του μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, δυνάμει της με αριθμό/17-10-2018 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό 38.00 «Ταμείο» με τα χρηματικά διαθέσιμα της επιχείρησης, € 3.617.861,29, το οποίο δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο προς καταμέτρηση. Καταρχήν ο έλεγχος ταμείου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004, διενεργείται υποχρεωτικά, κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους, επομένως αποτελεί ελεγκτική επαλήθευση, η οποία ανάγεται στο χρόνο διενέργειας του ελέγχου, ήτοι στην περίπτωση μας στο φορολογικό έτος 01-07-2018 έως 30-06-2019. Η μη επίδειξη του ταμείου τη δεδομένη χρονική στιγμή υποδηλώνει ότι τα απογραφέντα ταμειακά διαθέσιμα της 19-11-2018 δεν βρισκόντουσαν στο ταμείο της επιχείρησης και ο έλεγχος, ελλείψει οποιοδήποτε άλλων στοιχείων, εμμένει στην κρίση του ότι τα ανωτέρω ταμειακά διαθέσιμα έχουν δοθεί ως ταμειακή διευκόλυνση στους μετόχους της εταιρείας.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται από την υπηρεσία μας ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται αποδεκτός για τους κάτωθι λόγους :

- Ο έλεγχος έκρινε λανθασμένα ότι η διαπίστωση του ελλείμματος ταμείου συνολικού ποσού ύψους 3.617.861,29 ευρώ, από τον έλεγχο του 2018, αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση προς τους μετόχους της εταιρείας, με αποτέλεσμα να επιβάλλει το υπό κρίση ποσό τελών χαρτοσήμου, δεδομένου ότι αφενός μεν από τον λογ. 38.00 δεν προέκυψε κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, αφετέρου δε δεν προέκυψε σε ποιο πρόσωπο πήγαν τα χρήματα ώστε να θεμελιωθεί η συμβατική σχέση μεταξύ της

προσφεύγουσας εταιρείας και του προσώπου αυτού. Δηλαδή, δίχως να έχει κανένα στοιχείο δεν προέκυψαν τα βασικά στοιχεία για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στο πλαίσιο ταμειακής διευκόλυνσης, ήτοι η ανάληψη των χρημάτων και το πρόσωπο που τα έλαβε και συνακόλουθα ποια η σχέση του εν λόγω προσώπου με την εταιρεία.

- Επιπροσθέτως, ο έλεγχος αναφέρει ότι λόγω ελλείψει οποιοδήποτε άλλων στοιχείων, εμμένει στην κρίση του ότι τα ανωτέρω ταμειακά διαθέσιμα έχουν δοθεί ως ταμειακή διευκόλυνση στους μετόχους της εταιρείας.

Ως εκ τούτου, το υπό κρίση ποσό τελών χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 43.414,34€ που επιβλήθηκε από τον έλεγχο λόγω του ελλείμματος ταμείου πρέπει να διαγραφεί.

2.2 Ως προς την ταμειακή διευκόλυνση ποσού ύψους 21.758.358,46 Ευρώ αλλά και την παραπάνω ταμειακή διευκόλυνση ποσού 3.617.861,29 Ευρώ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Η φορολογική αρχή επέβαλλε τέλη χαρτοσήμου επί του παραπάνω ποσού συνολικού ύψους 391.650,43 ευρώ θεωρώντας ότι η εταιρεία είχε ταμειακές συναλλαγές με μετόχους και συνδεδεμένες εταιρείες. Ωστόσο, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των αρ. 2, 22 παρ. 1 κγ' και 63 του Κώδικα ΦΠΑ επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου στο εν λόγω ποσό, το οποίο έχει ήδη κριθεί από τη φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ότι αποτελεί έντοκη χορήγηση πίστωσης, καθώς επέβαλλε τεκμαρτούς πιστωτικούς τόκους στα υπό κρίση ποσά που θεωρήθηκαν ως ταμειακές διευκολύνσεις.
- Με τις αποφάσεις ΣΤΕ 2163-4/2020 και 2323-5/2020 κρίθηκε ότι η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου θεωρείται κατ' άρθρο 2 του Κώδικα ΦΠΑ ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον ΦΠΑ, πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ' που παρέχεται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο. Καθώς δε, σύμφωνα με το αρ. 63 του Κώδικα ΦΠΑ, για τις υπαγόμενες στον ΦΠΑ πράξεις (ακόμη και οι απαλλασσόμενες), έχει καταργηθεί η επιβολή τελών χαρτοσήμου από 01.01.1987, όλως εσφαλμένως η φορολογική αρχή επέβαλλε τέλη χαρτοσήμου στα εν λόγω ποσά.
- Καθίσταται κατανοητό ότι δεν δύναται από τη μία η φορολογική αρχή να επιβάλλει πιστωτικούς τόκους και να θεωρεί ότι υφίσταται έντοκη χορήγηση πίστωσης για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και παράλληλα να μην τους απαλλάσσει από τον Φ.Π.Α. για σκοπούς τελών χαρτοσήμου. Σε κάθε περίπτωση με τις προσκομιζόμενες δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου, η εταιρεία έχει εξοφλήσει μερικώς τα καταλογιζόμενα τέλη χαρτοσήμου, ήτοι ποσό 83.364,62€ και ποσό 42.186,19€, δηλαδή συνολικό ποσό 125.550,81€ έχει καταβληθεί για τις φερόμενες ταμειακές διευκολύνσεις (Σχετ. 11α και 11β).

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

« [...]

Ως προς την ταμειακή διευκόλυνση ποσού ύψους € 21.758.358,46 αλλά και την παραπάνω ταμειακή διευκόλυνση ποσού € 3.617.861,29.

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.»

Επίσης, 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.»

Με βάση τα όσα έχει ήδη κάνει δεκτά το Συμβούλιο της Επικρατείας, προκειμένου η χορήγηση χρηματικού δανείου να αποτελεί πράξη υπαγομένη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και, εν τέλει, απαλλασσόμενη από αυτόν δυνάμει ρητής σχετικής διάταξης, με αποτέλεσμα να μην δύνανται να επιβληθούν νομίμως επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

α) να πρόκειται για έντοκη χορήγηση δανείου και

β) να χορηγείται από πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α., το οποίο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας. Για να μπορεί η δραστηριότητα διάθεσης κεφαλαίων, που αποτελούν μέρος των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε τρίτον να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού στόχου.

[...].

η προσφεύγουσα είχε ταμειακές διευκολύνσεις με τις υπό κρίση συνδεδεμένες εταιρίες και όχι έντοκες χορηγήσεις δανείων, ώστε αυτές να αποτελούν πράξεις υπαγόμενες στο πεδίο του Φ.Π.Α. Επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αναπόδεικτοι και προτείνεται η απόρριψή τους.

Τέλος αναφορικά με την εξόφληση μερικώς των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου, με βάση τις προσκομιζόμενες δηλώσεις (Σχετ. 11α και 11β), για τις οποίες αναφερθήκαμε ανωτέρω, επισημαίνουμε τα κάτωθι :

- Οι υποβληθείσες δηλώσεις Νο/2018 Σχετ. 11α και Νο/2018 Σχετ. 11β, αφορούν το φορολογικό έτος 01-07-2017 έως 30-06-2018 και όχι το υπό κρίση φορολογικό έτος 01-07-2018 έως 30-06-2019.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δεδομένων, ορθώς ο έλεγχος επέβαλε τέλη χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου, συνολικού ποσού ύψους 261.100,28€ για ταμειακές διευκολύνσεις ύψους 21.758.358,46, € της προσφεύγουσας εταιρείας με τις υπό κρίση συνδεδεμένες εταιρείες, καθώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έντοκες χορηγήσεις δανείων, οι οποίες αποτελούν πράξεις υπαγόμενες στο πεδίο του Φ.Π.Α. είναι αναπόδεικτοι, αφού η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία (π.χ. σύμβαση διαχείρισεως) που να αποδεικνύουν την σύνδεση των εταιρειών και την διακίνηση κεφαλαίων μεταξύ τους, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί αυτής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

2.3 Ως προς τους δανειακούς τρεχούμενους λογαριασμούς με μέγιστο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο 999.403,72 Ευρώ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Ο έλεγχος έλεγξε τους λογ. 33.95.00.0039 και 33.95.00.0031 με τις συνδεδεμένες εταιρείες ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε. και αντίστοιχα και έκρινε ότι οι χρηματικές δοσοληψίες που υπάρχουν στους λογαριασμούς αυτούς, καθώς δεν αποτελούν εμπορικές συναλλαγές, έχουν αιτία δανειακή και ως εκ τούτου αποτελούν τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς. Επί του πρώτου λογαριασμού επέβαλλε συνολικό ποσό τελών χαρτοσήμου ύψους 30.957,20 € στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο (859.922,22 Ευρώ) και επί του δεύτερου επέβαλλε συνολικό ποσό τελών χαρτοσήμου ύψους 5.021,33 € στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο (ύψους 5.021,33

Ευρώ). Ωστόσο, κανένας από τους δύο λογαριασμούς δεν έχει αιτία από δανειακή σύμβαση όπως προκύπτει ευθέως από τις εγγραφές τους, η δε φορολογική αρχή επέβαλλε τα τέλη εντελώς αναιτιολόγητα κατά παράβαση του αρ. 76 ΚΦΔ, βασιζόμενη εντελώς αυθαίρετα και νόμω αβάσιμα στο ότι (α) υπάρχουν χρηματικές δοσοληψίες στους λογαριασμούς αυτούς και (β) ότι οι δοσοληψίες δεν αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές. Με άλλα λόγια, η φορολογική αρχή δεν έκρινε ότι πληρούται η βασική προϋπόθεση για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί τρεχούμενου δανειακού λογαριασμού, ήτοι ότι υφίστανται εγγραφές που αποτελούν δάνεια μεταξύ των εταιρειών, αλλά επέβαλλε τα υπό κρίση τέλη προβάλλοντας το εξ αντιδιαστολής επιχείρημα ότι αφού δεν είναι εμπορικές συναλλαγές τότε επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου ύψους 2,4% στο μεγαλύτερο υπόλοιπο. Ειδικότερα, ο λογ. 33.95.00.0039 με την Ι.Κ.Ε. δεν έχει αιτία από δανειακή σύμβαση, δεδομένου ότι (α) εξυπηρετούσε συναλλαγές με προμηθευτές της από τον εν λόγω λογαριασμό τους οποίους τους εξοφλούσε με επιταγές και (β) έχει συναλλαγές, όπως την από 07.08.2018 εγγραφή «μεταφορά σε» και τις από 31.12.2018 και 30.06.2019 ως ενοίκιο «ΕΔΡΑΣ 5/7/18» και «ΕΔΡΑΣ 01/01/19» που δεν αποτελούν δάνεια, ήτοι δεν περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων, όπως απαιτείται εκ του νόμου και γίνεται δεκτό παγίως από τη νομολογία. Προσκομίζουμε καρτέλες των προμηθευτών, οι οποίοι αναφέρονται στον υπό κρίση λογαριασμό.

- Ως προς τον λογ. 33.95.00.0031 της, ομοίως δεν έχει αιτία δανειακή σύμβαση, καθώς από τις εγγραφές προκύπτει εναργώς ότι γίνονται μεταφορές χρημάτων και την ίδια ημέρα τα εν λόγω ποσά μεταφέρονται είτε στην ίδια εταιρεία είτε σε άλλη (π.χ. 01.07.2018 χρέωση 3.120,00 € και την ίδια ημέρα υφίσταται η αντίστοιχη πίστωση), οι δε εν λόγω μεταφορές λαμβάνουν χώρα αποκλειστικά για λόγους παρακολούθησης χρηματικών πληρωμών του μετόχου, κ. οι οποίες περνούσαν από τον λογαριασμό για να υπάρχουν οργανωμένες σε έναν λογαριασμό. Παράλληλα δε υφίσταται μία χρέωση και πίστωση από τον την 30.08.2019, δηλαδή σε καμία περίπτωση ο εν λόγω λογαριασμός δεν περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές.

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

« [...]

Ως προς τους δανειακούς τρεχούμενους λογαριασμούς με μέγιστο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο € 999.403,72

Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε διαπιστώθηκε,ότι η προσφεύγουσα διατηρούσε τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς με τις εταιρίες και

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει 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. Συντρεχούσης της ανωτέρω προϋπόθεσης, τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1076, 2968/1979). Από την επισκόπηση των καρτελών των λογαριασμών 33.95.00.0039 και 33.95.00.0031 διαπιστώθηκε ότι αυτοί περιέχουν χρηματικές δοσοληψίες όχι εμπορικές συναλλαγές που να καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία μεταξύ της

προσφεύγουσας και των εταιριών και και ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του κρίση.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έλεγξε τους λογ. 33.95.00.0039 και 33.95.00.0031 με τις συνδεδεμένες εταιρείες Ι.Κ.Ε. και αντίστοιχα, και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι χρηματικές δοσοληψίες που υπάρχουν στους λογαριασμούς αυτούς, καθώς δεν αποτελούν εμπορικές συναλλαγές, έχουν χαρακτήρα δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα καθώς δεν πληρούνται τα χαρακτηριστικά ενός δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού προσκομίζοντας τα αναλυτικά καθολικά των εν λόγω λογαριασμών της ελεγχόμενης χρήσης που είχαν προσκομισθεί ήδη στον έλεγχο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου και των αναλυτικών καθολικών των υπό κρίση λογαριασμών για την χρήση αυτή, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Οι ως άνω λογαριασμοί εμφανίζουν κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο κατευθύνσεις.
- Το υπόλοιπο των ως άνω λογαριασμών καθ' όλη τη διάρκεια της ανωτέρω χρήσης δεν εμφάνιζε αναλόγως χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο (δηλ. υπήρξε εναλλαγή του υπολοίπου από χρεωστικό σε πιστωτικό ή από πιστωτικό σε χρεωστικό κατά τη διάρκεια της χρήσης), συνεπώς το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης, και
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω λογαριασμοί περιέχουν χρηματικές δοσοληψίες και όχι εμπορικές συναλλαγές που να καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιριών και

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ως άνω κρινόμενοι λογαριασμοί δύναται να χαρακτηριστούν ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, όπως ορθώς έκρινε ο έλεγχος, οι οποίοι υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% .

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο Προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 την **ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015** με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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.[...]

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

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

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

...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [..]. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την

επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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.».

3.1. Ως προς τις λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 7.200,00€ που αφορούν Επισκευές - Συντηρήσεις Μεταφορικών Μέσων του Λογ. 62.07.03.0024.

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Β) Λ/σμός 62.07.03.0024

Ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε με το ΤΙΜ/17-12-2018 εκδόσεως της εταιρίας καθαρής αξίας € 7.200,00, το οποίο αφορά την ενοικίαση του με αρ. κυκλοφορίας, για χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών 17-12-2018 έως 17-04-2018, σε περίοδο κατά την οποία η ελεγχόμενη υπολειπουργεί (εκτός σεζόν), Επιπλέον ως οδηγοί αναφέρονται οι Κ.Κ., οι οποίοι δεν είναι υπάλληλοι της ελεγχόμενης, δεν αποδεικνύεται η σχέση τους με την εταιρία και οι ανάγκες που εξυπηρετήθηκαν, με συνέπεια να μην αποτελούν παραγωγικές δαπάνες, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015. Επομένως, ο παρόν έλεγχος δεν τις αναγνωρίζει για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τον ως άνω λογαριασμό ισχυρίζεται τα κάτωθι :

- Στο εν λόγω τιμολόγιο με αριθμό...../17.12.2018 (Σχετ. 3), αναφέρεται ως οδηγός ο, ο οποίος έχει χρόνια εργασιακή σχέση με την εταιρεία διαχείρισης και εκμετάλλευσης πάρκινγκ του, την, την πρόσληψη του οποίου με την εν λόγω εταιρεία προσκομίζουμε ενώπιόν σας (Σχετ. 4). Η εν λόγω εταιρεία είναι νομικό πρόσωπο ιδίων συμφερόντων των μετόχων της εταιρείας μας και αποτελεί μέρος του γκρουπ των εταιρειών Η δε δραστηριότητά της έχει άμεση σχέση με τη δραστηριότητα της εταιρείας μας, δίχως την παροχή της οποίας δεν θα ήταν δυνατή η αποτελεσματική παροχή των υπηρεσιών μας. Εξάλλου, η μίσθωση του υπό κρίση μεταφορικού μέσου τον Δεκέμβριο έως τον Απρίλιο, δηλαδή πριν την έναρξη της σεζόν,

δεν καθιστά την δαπάνη μη εκπεστέα άνευ ετέρου, καθώς η μετακίνηση συνεργατών και υπαλλήλων μας παραμένει απαραίτητη για την προετοιμασία της επικείμενης τουριστικής σεζόν, η οποία απαιτεί οργάνωση και συντονισμό ήδη από την εκτός σεζόν περίοδο. Προκύπτει λοιπόν η άμεση σχέση του κ. με την εταιρεία μας με αποτέλεσμα η δαπάνη να έχει πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της εταιρείας, κατ' άρθρο 22 ΚΦΕ.

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

« [...]

Στο εν λόγω παραστατικό Νο/17-12-2018 που προσκομίζετε (Σχετ. 3) αναγράφεται ως οδηγός η κα και ως δεύτερος οδηγός ο κος, οι οποίοι όπως έχουμε ήδη αναφέρει δεν αποτελούν υπαλλήλους της προσφεύγουσας. Με την παρούσα προσφυγή δεν παρέχεται κανένα στοιχείο αναφορικά με την κα και τη σχέση της με την προσφεύγουσα, ενώ για τον κο μας προσκομίζετε η πρόσληψη του (Σχετ. 4), η οποία όμως αφενός έγινε από την εταιρία και αφετέρου έγινε την 26-04-2019 (παράγραφος Ε-Στοιχεία Πρόσληψης, της σελίδας 2 του εντύπου 3 : Ενιαίο Έντυπο Αναγγελίας Πρόσληψης), ημερομηνία που το εν λόγω Ι.Χ.Ε. είχε επιστραφεί στην εταιρία ενοικιάσεων (Το όχημα θα επιστραφεί την 17-04-2019, όπως αναγράφεται στο υπό κρίση παραστατικό). Επιπλέον να αναφέρουμε εδώ, ότι η εταιρία που επικαλείται η προσφεύγουσα, ήτοι η με Α.Φ.Μ.: προέβη σε έναρξη εργασιών την 21-03-2019 (Αρ. Δήλωσης/21-03-2019 Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών).».

Επειδή, για την ως άνω λογιστική διαφορά, ο έλεγχος απέδειξε τα εξής:

- Το υπ' αριθ./17-12-2018 τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας Μ.Ε.Π.Ε., το οποίο αφορά την ενοικίαση του με αρ. κυκλοφορίας, για χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών 17-12-2017 έως 17-04-2018, ως οδηγοί αναφέρονται τόσο η Κα. όσο και ο Κ., οι οποίοι δεν είναι υπάλληλοι της προσφεύγουσας, δεν αποδεικνύεται η σχέση τους με την εταιρία και οι ανάγκες που εξυπηρετήθηκαν.
- Επίσης, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν παρέχει κανένα επιπλέον στοιχείο ως προς την Κα. και τη σχέση της με την ελεγχόμενη ενώ για τον Κ. προσκομίζεται η πρόσληψη του, η οποία έγινε από την εταιρία στις 26-04-2019, ημερομηνία που το εν λόγω Ι.Χ.Ε. είχε επιστραφεί στην εταιρία ενοικιάσεων στις 17-04-2019, όπως αναγράφεται στο υπό κρίση παραστατικό.

Επομένως, ορθά ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά το εν λόγω ποσό προσθέτοντάς το στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς η προσφεύγουσα ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας της εν λόγω δαπάνης με την επιχείρηση όπως εξάλλου ορίζεται σύμφωνα με άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ 1113/02-06-2015, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός αυτής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3.2. Ως προς τις λογιστικές διαφορές - μη εκπιπτόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 18.858,27€ που αφορούν Κάυσιμα με ΦΠΑ 24% του Λογ. 64.00.00.0024

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Γ) Λ/σμός 64.00.00.0024

Ο εν λόγω λογαριασμός έχει χρεωθεί μεταξύ άλλων, με έξοδα για τα επιβατικά αυτοκίνητα που διαθέτει η ελεγχόμενη, όπως έξοδα κίνησης, τέλη κυκλοφορίας, ύψους € 18.858,27, τα οποία αφορούν είτε τους μετόχους, είτε τα μέλη του Δ.Σ., είτε τρίτα πρόσωπα (υπαλλήλους και μη) της εταιρείας και παρουσιάζονται αναλυτικά στη συνημμένη κατάσταση Νο Για τις δαπάνες αυτές δεν παρατέθηκαν περαιτέρω στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο λόγος μετακίνησης των προσώπων αυτών ή ότι αυτά τελούσαν σε εκτέλεση ανατεθείσας υπηρεσίας και δεν διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ελεγχόμενης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Επομένως οι ανωτέρω δαπάνες δε κρίνονται παραγωγικές, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015 και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σας.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τον ως άνω λογαριασμό ισχυρίζεται τα κάτωθι :

- Οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε τιμολόγια της εταιρείας που λειτουργεί πρατήριο στη με το εμπορικό σήμα και με την οποία έχουμε χρόνια συνεργασία. Συγκεκριμένα, η εταιρεία εκδίδει συγκεντρωτικά τιμολόγια στο τέλος κάθε μήνα για τις δαπάνες καυσίμων που πραγματοποίησε η εταιρεία μας κατά τον εκάστοτε μήνα (Σχετ. 4α – 4ρ).
- Τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής μας δραστηριότητας, καθώς τα καύσιμα αφορούν αποκλειστικά στον ανεφοδιασμό των μεταφορικών μέσων της εταιρείας μας. Ειδικότερα, το με αριθ./30.09.2018 ΤΠΥ αφορά σε δαπάνες καυσίμων για τον μήνα Σεπτέμβριο του 2018 κατά τον οποίο το λειτουργεί ακόμη, η δε χρήση των μεταφορικών μέσων είναι απαραίτητη για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης, καθώς χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά αγαθών, για την εξυπηρέτηση του προσωπικού μας, για την αγορά αγαθών από τη χώρα της και εν γένει για κάθε είδους απαραίτητη εργασία για την επιχείρησή μας.
- Τα λοιπά τιμολόγια που έχουν εκδοθεί τους μήνες Οκτώβριο 2018 – Φεβρουάριο 2019 αφορούν σε δαπάνες μετακίνησης των οχημάτων μας για διεκπεραίωση διαφόρων εργασιών που απαιτούνται εκτός σεζόν, όπως τη μεταφορά επίπλων ή αγαθών στις αποθήκες μας, μεταφορά σκουπιδιών καθώς δεν κατεβαίνει απορριμματοφόρο στον χώρο της επιχείρησης μας, στην Η συσχέτιση των εν λόγω τιμολογίων με την επιχείρηση προκύπτει ευθέως από τα προσκομιζόμενα δελτία αποστολής του πρατηρίου καυσίμων στα οποία αναγράφονται τα στοιχεία των δύο οχημάτων της εταιρείας μας (.....).
- Δεν καθίσταται κατανοητός ο λόγος που η φορολογική αρχή θεωρεί ότι οι δαπάνες αυτές δεν έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησής μας παρότι από τα σώματα των τιμολογίων και των δελτίων αποστολής προκύπτει εναργώς η συσχέτισή τους με την δραστηριότητά μας, ενώ δεν αφορούν ούτε σε μετόχους ούτε σε μέλη του ΔΣ, σε αντίθεση με τα όσα αβασίμως ισχυρίζεται ο έλεγχος.

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...] Αναφορικά με τις ανωτέρω δαπάνες, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφα των τιμολογίων και των δελτίων αποστολής, στα οποία αναγράφονται τα στοιχεία δύο οχημάτων (..... και), τα οποία υποστηρίζει ότι συσχετίζονται με την δραστηριότητά της εταιρείας και δεν αφορούν ούτε σε μετόχους ούτε σε μέλη του Δ.Σ.

Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων στοιχείων διαπιστώσαμε ότι δεν έχουν προσκομισθεί για όλα τα παραστατικά δελτία αποστολής, αλλά απλά ένα συγκεντρωτικό Τιμολόγιο Πώλησης, το οποίο αναφέρει ποσότητες πετρελαίου κίνησης και αμόλυβδης βενζίνης, χωρίς να προκύπτουν τα μεταφορικά μέσα, τα οποία έκαναν χρήση των καυσίμων αυτών.

Επιπλέον, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προέκυψαν καταρχήν οι διαδρομές που πραγματοποιήθηκαν, οι οδηγοί των οχημάτων αυτών και εάν αυτές οι μετακινήσεις πραγματοποιήθηκαν για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της επιχείρησης σύμφωνα με άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ 1113/02-06-2015.

Πέρα των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι στο με αριθμό/13-11-2018 προσκομισθέν δελτίο αποστολής, έχει αναγραφεί η πινακίδα, η οποία μετά από αναζήτηση στο υποσύστημα Οχημάτων του taxis, διαπιστώθηκε ότι ανήκει στην εταιρία με Α.Φ.Μ. :και όχι στην προσφεύγουσα.»

Επειδή, από τα προσκομισθέντα παραστατικά της προσφεύγουσας [δεκατρία (13) Συγκεντρωτικά Τιμολόγια Πώλησης] χωρίς τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν καύσιμα για τα αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας αφού δεν προκύπτει ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκίνητου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δεδομένων, ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τα ως άνω ποσά στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς η προσφεύγουσα ούτε κατά την διενέργεια του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε επαρκή δικαιολογητικά που να αποδείχθηκε η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας της εν λόγω δαπάνης με την επιχείρηση όπως εξάλλου ορίζεται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και την ΠΟΛ 1113/02-06-2015, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός αυτής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3.3. Ως προς τις λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 42.163,68€ που αφορούν Διάφορα Έξοδα με 13%, του Λογ.64.98.00.0013.

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Θ) Λ/σμός 64.98.00.0013

Στον λογαριασμό αυτόν καταχωρήθηκαν τιμολόγια για αγορά ανθέων ποσού € 42.163,68, για τα οποία δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο στοιχεία, από τα οποία να προκύπτουν τα πρόσωπα που τα έλαβαν και η σχέση τους με την ελεγχόμενη, με συνέπεια να μην είναι δυνατός ο έλεγχος της παραγωγικότητας τους, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 22 & 23 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015. Οι ανωτέρω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται από τον παρόντα έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τον ως άνω λογαριασμό ισχυρίζεται τα κάτωθι :

- Όπως αναφέραμε στις απόψεις μας, τα άνθη και οι πολυτελείς διακοσμήσεις που χρησιμοποιούνται στις εγκαταστάσεις του είναι απαραίτητα για τη δημιουργία της μοναδικής εμπειρίας που προσφέρει το brand. Η υψηλής αισθητικής διακόσμηση αποτελεί μέρος της συνολικής εμπειρίας που παρέχεται στους πελάτες, οι οποίοι αναμένουν να απολαύσουν την υψηλότερη ποιότητα σε κάθε πτυχή της επίσκεψής

τους. Στο πλαίσιο αυτό, πολλοί πελάτες μας επιθυμούν τη χρήση του μας για τη διοργάνωση διαφόρων εορταστικών εκδηλώσεων (όπως γενέθλια, βαφτίσεις κλπ) και η εταιρεία μας αναλαμβάνει να παρέχει το μαγαζί στολισμένο ανάλογα με τα αιτήματα του πελάτη της. Ενδεικτικώς προσκομίζουμε φωτογραφίες από τέσσερις διαφορετικές εκδηλώσεις με στολισμό των τραπεζιών μας (Σχετ. 5). Συνεπώς προκύπτει ότι οι υπό κρίση δαπάνες έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της εταιρείας μας και ως εκ τούτου πρέπει να κριθούν ως παραγωγικές.

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...] Αναφορικά με τις ανωτέρω δαπάνες, ο έλεγχος εμμένει στην κρίση του καθώς και με την προσφυγή αυτή, ενώ η προσφεύγουσα επικαλείται νέα στοιχεία (Σχετ. 5), εντούτοις ουδέποτε προσκόμισε.».

Επειδή, οι δαπάνες για την αγορά ανθέων ποσού € 42.163,68, αποτελούν ως διακοσμητικές δαπάνες που είναι απαραίτητες για τη δημιουργία υψηλής αισθητικής του χώρου του Nammos, αποβλέποντας και αποσκοπώντας στην καλύτερη και υψηλότερη ποιότητα διαμονής από πελάτες, κρίνεται ότι αφορούν σε παραγωγικές δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

3.4. Ως προς τις λογιστικές διαφορές - μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 103.698,53€ και 328.190,10€ που αφορούν Έξοδα Ταξιδιών Εσωτερικού 0% και Έξοδα Ταξιδιών Εξωτερικού 0% των Λογ. 64.01.00.0000 και 64.01.01.0000 αντίστοιχα.

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Δ) Λ/σμός 64.01.00.0000

Ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε μεταξύ άλλων με τα κάτωθι :

Α) Τ.Π.Υ. και Αποδείξεις Πώλησης Εισιτηρίων, συνολικής αξίας € 77.772,55 εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στη συνημμένη κατάσταση Νο 2. Τα εν λόγω στοιχεία αφορούν εισιτήρια και διαμονή είτε των μετόχων, μελών του Δ.Σ., είτε τρίτων προσώπων, για τα οποία δεν παρατέθηκαν περαιτέρω στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο λόγος μετακίνησης των προσώπων αυτών ή ότι αυτά τελούσαν σε εκτέλεση ανατεθείσας υπηρεσίας και δεν διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρίας σας ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Β) Τ.Π.Υ. και Αποδείξεις Πώλησης, συνολικής αξίας € 25.925,98 εκδόσεως της εταιρίας τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στη συνημμένη κατάσταση Νο 2. Τα εν λόγω στοιχεία αφορούν την ενοικίαση ελικοπτέρου για την μεταφορά είτε των μετόχων, μελών του Δ.Σ., είτε τρίτων προσώπων, για τα οποία δεν παρατέθηκαν περαιτέρω στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο λόγος μετακίνησης των προσώπων αυτών ή ότι αυτά τελούσαν σε εκτέλεση ανατεθείσας υπηρεσίας και δεν διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρίας σας ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Επομένως οι ανωτέρω δαπάνες δε κρίνονται παραγωγικές, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015 και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σας.

Ε) Λ/σμός 64.01.01.0000

Ο εν λόγω λογαριασμός έχει χρεωθεί μεταξύ άλλων με έξοδα ταξιδίων και διαμονής €328.190,10, σε διάφορες χώρες, όπως Γαλλία, Μονακό, Ντουμπάι, Τουρκία, τα οποία αφορούν είτε τους μετόχους και τα μέλη του Δ.Σ., είτε τρίτα πρόσωπα, τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στη συνημμένη κατάσταση Νο 3 και για τα οποία δεν παρατέθηκαν περαιτέρω στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο σκοπός που έγιναν οι δαπάνες αυτές ή ότι τα εν λόγω πρόσωπα τελούσαν σε εκτέλεση ανατεθείσας υπηρεσίας και δεν διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ελεγχόμενης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Επομένως οι ανωτέρω δαπάνες δε κρίνονται παραγωγικές, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015 και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σας.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τους ως άνω λογαριασμούς ισχυρίζεται τα κάτωθι :

- Όπως αναφέραμε στις απόψεις μας, η δραστηριότητα της εταιρείας μας και η τοποθεσία του στο νησί της, απαιτεί τη μετακίνηση του προσωπικού της, των μελών Δ.Σ. και των μετόχων της, από και προς, καθώς και εκτός Ελλάδος, σε χώρες που πλέον δραστηριοποιείται και επίσημα η εταιρεία μας. Εκ των πραγμάτων δηλαδή, η εταιρεία μας έχοντας την έδρα στην αλλά με την επιχείρησή της στο νησί της, απαιτεί για την μετακίνηση προσωπικού και μετόχων την έκδοση αεροπορικών και ακτοπλοϊκών εισιτηρίων.
- Περαιτέρω, η εξέλιξη και διατήρηση του δυνατού απαιτεί την συνεχή προσπάθεια εκ μέρους των ανθρώπων της εταιρείας μας, με σκοπό να το αναδείξει και να προσελκύσει πελάτες jet set από όλο τον κόσμο. Παράλληλα, κατά το υπό κρίση έτος, η εταιρεία μας είχε στόχο την ίδρυση και την συνέχιση του brand μας και εκτός Ελλάδος, σε
- Όσον αφορά στα ταξίδια εσωτερικού, όπως προκύπτει από τα σώματα των τιμολογίων (Σχετ. 7α - 7β), αναφέρονται ονόματα εξωτερικών συμβούλων, όπως του κ. δικηγόρου μας, του κ., λογιστή που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις μας, των μετόχων μας κ., αλλά και υπαλλήλων μας, όπως του κ., οι προσλήψεις των οποίων προσκομίζονται ενώπιόν σας (Σχετ. 9α - 9δ).
- Οι υπό κρίση δαπάνες δηλαδή πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας μας με σκοπό την μετακίνηση του προσωπικού, εξωτερικών συνεργατών και μετόχων για την οργάνωση και διεκπεραίωση υποχρεώσεων της εταιρείας.
- Ακολούθως, τα ταξίδια εξωτερικού, όπως αναφέρει και η ίδια η φορολογική αρχή, πραγματοποιήθηκαν προς, όπου κατά την ελεγχόμενη περίοδο η εταιρεία μας είχε στόχο την ίδρυση εταιρειών με το brand name μας.
- Όπως προκύπτει εκ του αποτελέσματος 6 έτη μετά, η εταιρεία μας έχει επεκταθεί στις εν λόγω χώρες, έχοντας ιδρύσει εταιρείες με το brand name
- Προκύπτει, δηλαδή, ότι η εταιρεία μας πραγματοποίησε τις εν λόγω δαπάνες για τη διεύρυνση των εργασιών της και την επέκταση των δραστηριοτήτων της, πράγμα που αποδεικνύεται πλέον από την επιτυχή επέκταση της στα κράτη αυτά (Σχετ. 8α, 8β και 5ν).

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού.

Αναφορικά με τις δαπάνες – Έξοδα ταξιδίων Εσωτερικού, ο έλεγχος εμμένει στην κρίση του καθώς και με την προσφυγή αυτή :

- Για τα Τ.Π.Υ. και τις Αποδείξεις Πώλησης Εισιτηρίων, συνολικής αξίας € 77.772,55 εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφα των τιμολογίων και των αποδείξεων πώλησης εισιτηρίων, στα οποία αναφέρονται πλήθος ονομάτων, χωρίς όμως να μας προσκομίζει στοιχεία που να δικαιολογούν επακριβώς τα έξοδα αυτά, ήτοι τον σκοπό των ταξιδίων και τις ανάγκες που εξυπηρετήθηκαν.
- Για τα Τ.Π.Υ. και τις Αποδείξεις Πώλησης, συνολικής αξίας € 25.925,98 εκδόσεως της εταιρίας και τα οποία αφορούν την ενοικίαση ελικοπτέρου δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο που να καταδεικνύει τα πρόσωπα που το χρησιμοποίησαν και το λόγο της μετακίνησης τους, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015.

Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού

Αναφορικά με τις δαπάνες – Έξοδα ταξιδίων Εξωτερικού, ο έλεγχος εμμένει στην κρίση τουκαθώς και με την προσφυγή αυτή δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία τα οποία να καταδεικνύουν το σκοπό που έγιναν οι δαπάνες αυτές ή ότι τα εν λόγω πρόσωπα τελούσαν σε εκτέλεση ανατεθείσας υπηρεσίας, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ελεγχόμενης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθά ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τα ως άνω ποσά στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς η προσφεύγουσα, ούτε κατά την διενέργεια του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά με τα οποία να αποδεικνύει, την τεκμηρίωση και την συσχέτιση της παραγωγικότητας των εν λόγω δαπανών με την επιχείρηση, ήτοι το σκοπό που έγιναν τα ταξίδια αυτά ή ότι τα πρόσωπα που ταξίδεψαν τελούσαν σε εκτέλεση ανατεθείσας υπηρεσίας, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας ή κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές, όπως ορίζεται σύμφωνα με άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ 1113/02-06-2015, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

3.5 Ως προς τις λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 15.660,29€ που αφορούν Διάφορα Έξοδα με 24%, του Λογ.64.98.00.0024.

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Ι) Λ/σμός 64.98.00.0024

Στον λογαριασμό αυτόν καταχωρήθηκαν μεταξύ των άλλων τα κάτωθι τιμολόγια :

Α) Τ.Δ.Α. /06-07-2018 εκδόσεως καθαρής αξίας €3.161,60, το οποίο αφορά την αγορά ενός τροχήλατου θερμοθαλάμου συντήρησης φαγητού. Η εν λόγω αγορά αφορά αγορά ενός παγίου με αξία άνω των € 1.500,00, το οποίο έπρεπε να καταχωρηθεί στο λογαριασμό 14 – Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός και να αποσβεστεί με συντελεστή απόσβεσης 10%. Επομένως δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης ποσό € 3.161,60.

Β) ΤΙΜ/10-07-2018, εκδόσεως καθαρής αξίας €9.078,00 και ΣΥΞ-19/31-07-2018 με την αιτιολογία «Έξοδα Ιουλίου» καθαρής αξίας €3.420,69, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν ούτε τα παραστατικά ούτε και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, με συνέπεια να μην είναι δυνατός ο έλεγχος της παραγωγικότητας τους, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 22 & 23 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/02-06-2015 και επομένως δεν αναγνωρίζονται από τον παρόντα έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τον ως άνω λογαριασμό ισχυρίζεται τα κάτωθι :

- Στον εν λόγω λογαριασμό έχει εγγραφεί η δαπάνη ύψους 9.078,00 ευρώ για το τιμολόγιο/10.07.2018 (Σχ. 10) της εταιρείας «.....», την οποία ο έλεγχος απέρριψε καθώς δεν είχε προσκομιστεί κάποιο υποστηρικτικό στοιχείο. Η δαπάνη αφορούσε στην αγορά μοκέτας 600 τ.μ. την οποία αγόρασε η εταιρεία μας για την τοποθέτησή της, στην άμμο κατά την πραγματοποίηση εορταστικών εκδηλώσεων, ώστε να τοποθετούνται με άνεση τα τραπέζια και οι καρέκλες και να κυκλοφορούν οι παρευρισκόμενοι. Στη φωτογραφία νο. 2 (Σχ. 5 - για τις δαπάνες ανθέων) φαίνεται καθαρά η μοκέτα και ο τρόπος χρήσης της. Προκύπτει λοιπόν ότι η δαπάνη αυτή πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της εταιρείας μας, κατ' άρθρο 22 του ΚΦΕ.

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...] Η προσφεύγουσα προσκόμισε το με αριθμό/10-07-2018 τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεως της εταιρείας σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα προέβη σε αγορά μοκέτας 600 m², για την τοποθέτηση της στην άμμο κατά την πραγματοποίηση εορταστικών εκδηλώσεων, όπως αναφέρεται στην προσφυγή αυτή και προς επίρρωση αυτών προσκομίζει και φωτογραφίες (Σχ. 5). Όπως ήδη αναφέραμε ανωτέρω, στην παρούσα προσφυγή δεν έχει προσκομιστεί το σχετικό Νο, ενώ επιπλέον ο έλεγχος αμφισβητεί τη χρήση των 600 m² μοκέτας στην άμμο, τη στιγμή που με το/11-07-2017 Συμφωνητικό Μίσθωσης του κοινόχρηστου αιγιαλού, παραλίας, αναφέρει ότι η συνολική επιφάνεια του κοινόχρηστου αιγιαλού, παραλίας είναι 339,60 m². Επομένως, ο έλεγχος εμμένει στην κρίση του [...].».

Επειδή, η δαπάνη αγοράς μοκέτας συνολικού ποσού 9.078,00€, αποτελεί δαπάνη που πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της ελεγχόμενης εταιρείας, διότι αυτή τοποθετούνταν στην παραλία κατά την πραγματοποίηση εορταστικών εκδηλώσεων, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή, απέρριψε τη δαπάνη αυτή μόνο λόγω διαφοράς των τετραγωνικών μέτρων της επιφανείας του αιγιαλού με την αγορασθείσα ποσότητα μοκέτας και δεν την έκρινε ως πάγιο της επιχείρησης, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και δεν καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά το εν λόγω ποσό.

3.6 Ως προς την επιβολή τεκμαρτών πιστωτικών τόκων

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

2. Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών – Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές

Η ελεγχόμενη είχε συναλλαγές (ταμειακές διευκολύνσεις) τόσο με τους μετόχους όσο και με συνδεδεμένες εταιρίες και φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013, όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στον υποβληθέντα Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών που προσκόμισε και παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα :

A/A	Συνδεδεμένα Μέρη	Συναλλαγή	Ποσό
1		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	309.564,27
2		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	2.594.843,60
3		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	63.048,72
4		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	1.787.607,59
5		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	3.345.316,49
6		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	3.079.956,62
7		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	943,28
8		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	102,40
9		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	2.779.025,88
10		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	504.712,74
11		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	121.114,98
12		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	885.731,84
13		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	483.321,60
14		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	1.343.843,82
15		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	3.459.676,43
16		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	3.811.792,98
17		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	30,00
18		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	36.644,99
19		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	3.647.201,20
20		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	4.598.121,04
21		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	3.079.784,41
22		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	155.574,78
23		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	120.800,00
24		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	686,76
25		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	824.207,75
26		Λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών	824.827,03
27		Παροχή χρηματοοικονομικών συναλλαγών	989,04
Σύνολο			37.859.470,24

Για την τεκμηρίωση των ανωτέρω συναλλαγών, γίνεται υπολογισμός τεκμαρτών τόκων τόσο για την παροχή όσο και για τη λήψη χρηματοοικονομικών συναλλαγών. Παραθέτουμε τα κάτωθι από τις σελίδες 114 έως 118 , του υποβληθέντος Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών :

«Έγινε αναζήτηση συγκρίσιμων επιτοκίων που χρεώνονται σε παρόμοιες συναλλαγές (λήψη δανείου) έτσι ώστε να διαπιστωθεί το ποσό των τόκων που έπρεπε να χρεωθεί στα συνδεδεμένα μέρη κατά την περίοδο 01/07/2018- 30/06/2019. Ως βάση υπολογισμού χρησιμοποιήθηκε ο κατάλογος για Επιτόκια Καταθέσεων και Δανείων όπως αυτός

δημοσιοποιείται από την τράπεζα της Ελλάδος. Για τον εντοπισμό των επιτοκίων χρησιμοποιήθηκαν τα εξής κριτήρια :

Χαρακτηριστικά Επιλογής Συγκρίσιμων Επιτοκίων	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	1) Δάνεια σε Ευρώ Προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις
	2) Δάνεια χωρίς καθορισμένη διάρκεια
	3) Μέσο επιτόκιο 12 μηνιαίων επιτοκίων της ελεγχόμενης περιόδου από Ιούλιο έτους 2018 έως Ιούνιο έτους 2019

Από την εφαρμογή των παραπάνω κριτηρίων προέκυψαν τα εξής επιτόκια :

Επιτόκια Τράπεζας της Ελλάδος	
Μήνας	Επιτόκιο %
Ιούλιος 2018	4,00
Αύγουστος 2018	4,00
Σεπτέμβριος 2018	4,15
Οκτώβριος 2018	4,99
Νοέμβριος 2018	3,55
Δεκέμβριος 2018	3,71
Ιανουάριος 2019	4,21
Φεβρουάριος 2019	3,99
Μάρτιος 2019	3,97
Απρίλιος 2019	4,58
Μάϊος 2019	3,98
Ιούνιος 2019	3,61
Μέσο Επιτόκιο	4,06

Για τον υπολογισμό των ενδοομιλικών τόκων λήφθηκε υπόψη το μέσο επιτόκιο 12 μηνιαίων επιτοκίων της ελεγχόμενης περιόδου από Ιούλιο έτους 2018 έως Ιούνιο έτους 2019 ύψους 4,06%.

Οι ενδοομιλικοί πιστωτικοί τόκοι που έπρεπε να είχαν χρεωθεί κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/07/2018-30/06/2019 υπολογίζονται στον κάτωθι πίνακα :

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΥΨΟΣ ΔΑΝΕΙΩΝ-ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ	€ 19.658.841,45
ΜΕΣΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ	4,06%
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΤΟΚΩΝ	€ 798.148,96

Οι ενδοομιλικοί χρεωστικοί τόκοι που έπρεπε να είχαν χρεωθεί κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/07/2018-30/06/2019 υπολογίζονται στον κάτωθι πίνακα :

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΥΨΟΣ ΔΑΝΕΙΩΝ-ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ	€ 18.200.628,79
ΜΕΣΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ	4,06%
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΤΟΚΩΝ	€ 738.945,53

Με βάση τα ανωτέρω συγκεντρωτικά για την εταιρία προκύπτουν τα εξής :

Μη καταλογισθέντες Τόκοι έσοδα	€ 798.148,96
Μη καταλογισθέντες Τόκοι έξοδα	€ 738.945,53
Διαφορά	€ 59.203,43

Από τον έλεγχο μας διαπιστώσαμε ότι η ελεγχόμενη έλαβε ταμειακές διευκολύνσεις από τα συνδεδεμένα μέρη και υπολόγισε ως τεκμαρτούς πιστωτικούς τόκους, τις αποπληρωμές που έκαναν τα μέρη αυτά στις ήδη δοθείσες ταμειακές διευκολύνσεις, κάτι που δεν μπορεί να γίνει δεκτό, καθώς δεν αποτελούν νέες ταμειακές διευκολύνσεις αλλά αποπληρωμή των ήδη δοθέντων. Επομένως απορρίπτεται η ως άνω τεκμηρίωση και ο παρόν έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη είχε συναλλαγές (ταμειακές διευκολύνσεις) στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, με τα κάτωθι συνδεδεμένα μέρη :

A/A	Συνδεδεμένα Μέρη	Συναλλαγές
1		309.564,27
2		1.829.176,93
3		63.048,72
4		3.345.916,49
5		943,28
6		2.779.628,88
7		121.114,98
8		884.995,86
9		1.935,58
10		30,00
11		4.635.721,04
12		9.686,76
13		0,00
14		1.839,04
15		190.430,55
16		4.534,50
Σύνολο		14.178.566,68

Για τα ποσά αυτά, τα οποία δεν έχουν αποπληρωθεί έως 30-06-2019 υπολογίστηκαν τεκμαρτοί τόκοι με βάση :

Α) Μέτοχοι/Φυσικά Πρόσωπα - Το μέσο σταθμισμένο επιτόκιο νέων δανείων σε ευρώ προς ιδιώτες και

Β) Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις - Το μέσο σταθμισμένο επιτόκιο νέων δανείων σε ευρώ προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Οι συνολικοί τεκμαρτοί τόκοι που υπολογίστηκαν ανέρχονται σε € 1.095.281,72, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές και παρουσιάζονται ανά εταιρία στον παρακάτω πίνακα :

A/A	Εταιρία / Μέτοχος	Τεκμαρτοί Τόκοι
1		16.574,90
2		633.134,15
3		9.573,15
4		36.781,33
5		8.960,83
6		61.426,07
7		3.247,23
8		38.939,47
9		102,98
10		105,27
11		236.577,75
12		2.930,43
13		40.098,00
14		48,47
15		6.645,31
16		136,38
	Σύνολο	1.095.281,72

Αναλυτικά ο υπολογισμός τους στις συνημμένες καταστάσεις Νο 6 έως 13.

[...]

vi. Προσθήκη λογιστικής διαφοράς τεκμαρτών τόκων, ποσού € 1.095.281,72

Αναφορικά με τον υπολογισμό τεκμαρτών τόκων επί των ταμειακών διευκολύνσεων της ελεγχόμενης τόσο με τους μετόχους όσο και με τις συνδεδεμένες εταιρίες, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι στον υποβληθέντα φάκελο τεκμηρίωσης, η εταιρία προέβη σε υπολογισμό τεκμαρτών τόκων, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στις σελίδες 114 έως 118 του ως άνω φακέλου, με τη χρήση του καταλόγου των Επιτοκίων Καταθέσεων και Δανείων, όπως αυτός δημοσιοποιείται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Ο παρόν έλεγχος δεν αμφισβητεί τις συναλλαγές αυτές, ούτε την επιβολή τεκμαρτών τόκων, αλλά τον τρόπο υπολογισμού αυτών, καθώς η ελεγχόμενη έχει υπολογίσει τεκμαρτούς τόκους στις πιστώσεις που έγιναν στους υπολογαριασμούς του λ/σμού 33, οι οποίες δεν αποτελούν νέες ταμειακές διευκολύνσεις αλλά αποπληρωμή των ήδη δοθέντων.

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 για τις ανωτέρω ενδοομιλικές συναλλαγές, θα έπρεπε να εξεταστεί εάν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, η οποία

επιτάσσει ότι πρέπει να τηρούνται «ίσες αποστάσεις», δηλαδή να υπάρχει ίδια συμπεριφορά, μεταξύ του φορολογουμένου και των συνδεδεμένων με αυτόν μερών αφενός και μεταξύ του φορολογουμένου και ανεξαρτήτων τρίτων, αφετέρου. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι οικονομικοί όροι που εφαρμόστηκαν στις ανωτέρω συναλλαγές είναι διαφορετικές από αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, διότι εάν επρόκειτο για ανεξάρτητες επιχειρήσεις, θα επιβαρύνονταν αυτές με τόκους δανεισμού, για όσο χρόνο παρέμενε σε εκκρεμότητα η ολοκλήρωση της συναλλαγής. Να σημειώσουμε εδώ ότι η μεταφορά κεφαλαίων από μία επιχείρηση σε μία άλλη, πλην τραπεζικών, δε συνιστά κατάθεση κατά τους συνήθεις εμπορικούς όρους μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, αλλά δανεισμό ή ταμειακή διευκόλυνση, καθώς λαμβάνει χώρα καταβολή ενός ορισμένου χρηματικού ποσού, το οποίο στην συνέχεια η εταιρία υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη.

Πέραν αυτού στην ΠΟΛ 1142/02-07-2015, ορίζεται ότι «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». Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο υπολογισμός των τόκων δεν δύναται να γίνει μόνο κατά τη σύναψη δανειακών συμβάσεων, αλλά και κατά την παροχή ταμειακών διευκολύνσεων.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για την επιβολή τεκμαρτών πιστωτικών τόκων ισχυρίζεται τα κάτωθι :

- Ή φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η εταιρεία μας έλαβε ταμειακές διευκολύνσεις από συνδεδεμένα μέρη και υπολόγισε ως τεκμαρτούς πιστωτικούς τόκους τις αποπληρωμές που έκαναν τα μέρη και θεώρησε ότι οι πληρωμές αυτές δεν αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις αλλά αποπληρωμή ήδη δοθέντων. Στο πλαίσιο αυτό, κατόπιν ελέγχων των λογαριασμών μας με 16 συνδεδεμένα μέρη με σύνολο συναλλαγών 14.178.566,68 ευρώ, επέβαλλε τεκμαρτούς πιστωτικούς τόκους ύψους 1.095.281,72 ευρώ. Ωστόσο, η φορολογική αρχή έσφαλε κατά το μέρος που κατά τον υπολογισμό των τεκμαρτών πιστωτικών τόκων, δεν έλαβε υπόψη της τους χρεωστικούς τόκους οι οποίοι μειώνουν το τελικό ποσό σε μεγάλο βαθμό.

Συγκεκριμένα, στον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (Σχετ. 11), στον οποίον αναφέρεται ο έλεγχος, αναγράφεται ρητώς στις σελ 114 - 116 ότι για το συνολικό ποσό των ταμειακών διευκολύνσεων ύψους 19.658.841,45 ευρώ δεν υπολογίστηκαν πιστωτικοί τόκοι από την εταιρεία μας ύψους 798.148,96 ευρώ.

Παράλληλα όμως, η εταιρεία μας δεν υπολόγισε ούτε τους χρεωστικούς τόκους ύψους 738.945,53 ευρώ επί συνολικού ποσού ταμειακών διευκολύνσεων ύψους 18.200.628,79 ευρώ. Συνεπώς, όπως αναλύσαμε στον φάκελο τεκμηρίωσης, θα πρέπει οι χρεωστικοί τόκοι να αφαιρεθούν από τους πιστωτικούς και μόνο το τελικό ποσό ύψους 59.203,43 ευρώ θα πρέπει να προστεθεί στα έσοδά μας.

Καθίσταται δηλαδή σαφές ότι παρότι η εταιρεία μας δεν υπολόγισε και δεν συμπεριέλαβε στα έσοδά της πιστωτικούς τόκους, παράλληλα δεν συνυπολόγισε ούτε τους χρεωστικούς τόκους που θα μείωναν το τελικό ποσό εσόδων - τόκων. Εν προκειμένω λοιπόν, η φορολογική αρχή απορρίπτει μεν τον τρόπο υπολογισμού των πιστωτικών τόκων μας, ωστόσο δεν αφαιρεί τους χρεωστικούς τόκους που προέκυψαν από τις λήψεις των φερόμενων ταμειακών διευκολύνσεων.

- Στις καταστάσεις με Νο. επ. της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναγράφονται μόνο τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών 33 και 53 των συνδεδεμένων μερών, δίχως να λαμβάνονται υπόψη τα πιστωτικά υπόλοιπα των ταμειακών διευκολύνσεων που έλαβε η εταιρεία μας από τα συνδεδεμένα μέρη (Σχετ.12- 22).

Προς τον σκοπό αυτό προσκομίζουμε τους λογαριασμούς των 16 συνδεδεμένων μερών όπου φαίνονται οι λήψεις των φερόμενων ταμειακών διευκολύνσεων, επί των οποίων θα πρέπει να υπολογιστούν χρεωστικοί τόκοι. Πχ. Στον λογ. 53.01.00.0001 του υπάρχουν πιστώσεις συνολικού ύψους 1.787.607,59 ευρώ που δεν έχουν ληφθεί υπόψη από τη φορολογική αρχή προς μείωση των τεκμαρτών πιστωτικών τόκων.

Ενόψει των ανωτέρω, θα πρέπει το επιβληθέν ποσό πιστωτικών τόκων να μειωθεί κατά ποσό ύψους 738.945,53 ευρώ.

Επειδή, στις 28-11-2024, η προσφεύγουσα κατέθεσε συμπληρωματικό υπόμνημα με πρόσθετες απόψεις ως προς την επιβολή τεκμαρτών πιστωτικών τόκων αναφέροντας τα εξής:.

«[...]

Εξάλλου, σύμφωνα και με την απόφαση του ΣΛΟΤ 1239/2016 από λογιστική σκοπιά τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έσοδα, ούτε τα έξοδα, καθώς έχουν λογιστική βάση μηδέν και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από την φορολογική νομοθεσία (αρ.39 Ν.4172/2013 – ΔΕΔ 1200/2019).

Συνακόλουθα, δεν είναι υποχρεωτική η καταχώρηση των τεκμαρτών εισοδημάτων και δαπανών στα βιβλία της εταιρείας μας και, ως εκ τούτου, δεν ήτο υποχρεωτική και η καταχώριση των πλασματικών χρεωστικών τόκων σε αυτά, χωρίς όμως τούτο να συνεπάγεται ότι τα ποσά αυτά των πλασματικών χρεωστικών τόκων, ανερχόμενα στην εξεταζόμενη περίπτωση στο ποσό των 738.945,53€, δεν θα πρέπει να συνυπολογιστούν κατά νόμο στο φορολογητέο αποτέλεσμα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους και να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημά μας. Εξάλλου, ο τιθέμενος στο άρθρο 22 παρ. β Ν.4172/2013 περιορισμός της καταχώρισης της δαπάνης στα τηρούμενα βιβλία, προκειμένου αυτή να αναγνωριστεί προς έκπτωση αφορά πραγματικές και όχι τεκμαρτές δαπάνες, όπως ισχύει εν προκειμένω. Ούτω, θα πρέπει ανυπερθέτως, με βάση τα προεκτεθέντα, να αναγνωριστούν προς έκπτωση τεκμαρτοί χρεωστικοί τόκοι, ανερχόμενοι στο ποσό των 738.945,53€ και να μειωθούν ανάλογα τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας μας, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος και να μεταρρυθμισθεί η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη Φόρου Εισοδήματος.».

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«Ως προς την επιβολή τεκμαρτών πιστωτικών τόκων.

[...] Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα πιστωτικά υπόλοιπα των ταμειακών διευκολύνσεων, κάτι που δεν ισχύει, καθώς για τον υπολογισμό των τεκμαρτών τόκων επί των μηνιαίων υπολοίπων των υπό κρίσεων λογαριασμών, έχουν ληφθεί υπόψη οι αποπληρωμές που διενεργήθηκαν, ήτοι τα πιστωτικά υπόλοιπα.

Αναφέρουμε ενδεικτικά ως παράδειγμα την εταιρία – Λ/σμός 33.95.00.0023. Στον μήνα Ιούλιο το υπόλοιπο εξ απογραφής (χρεωστικό) του εν λόγω λογαριασμού ήταν €517.550,33, ενώ κατά τη διάρκεια του μήνα οι χρεώσεις του λογαριασμού ανήλθαν σε ποσό €1.162.055,67 και οι πιστώσεις (αποπληρωμές) σε € 1.483.031,01. Το ποσό επί του οποίου

επιβλήθηκαν τεκμαρτοί πιστωτικοί τόκοι ανήλθε σε € 196.574,99 (Συνημμένη κατάσταση Νο 9 της με id/2310-2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος) και προκύπτει ως κάτωθι :

Αρχικό Υπόλοιπο € 517.550,33 + Χρεώσεις € 1.162.055,67 – Πιστώσεις € 1.483.031,01 = € 196.547,99.

Αναλόγως έχουν υπολογιστεί τα υπόλοιπα για όλους τους υπό κρίση λογαριασμούς που εμφανίζονται στις συνημμένες καταστάσεις Νο 6 έως 13 της με id/23-10-2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Πέραν αυτού, η προσφεύγουσα ζητεί την αναγνώριση χρεωστικών τόκων επί ταμειακών διευκολύνσεων, τις οποίες ο έλεγχος έχει κρίνει ότι αποτελούν αποπληρωμές ήδη δοθέντων διευκολύνσεων [.....].

Ακόμα όμως και να κάναμε δεκτή την ανωτέρω θέση της προσφεύγουσας, δεν θα ήταν δυνατή η έκπτωση των τεκμαρτών χρεωστικών τόκων (δαπάνες), καθώς καμία δαπάνη δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση εάν δεν είναι καταχωρημένη στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης (περ. γ άρθρο 22 ν. 4172/2013).

Στο εκπρόθεσμο συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα επικαλείται την ΣΛΟΤ 1239/2016, το άρθρο 39 του ν. 4172/2013 καθώς και την με αριθμό/2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ., προκειμένου να γίνει δεκτή η έκπτωση των τεκμαρτών χρεωστικών τόκων (δαπάνες). Ο έλεγχος εμμένει στην ανωτέρω κρίση του και επισημαίνει ότι τόσο το άρθρο 39 του ν.4172/2013, όσο και η απόφαση 1200/2019 της Δ.Ε.Δ., αλλά και η ΣΛΟΤ 1239/2016, έχουν επιλύσει ένα συγκεκριμένο θέμα, αυτό του τεκμαρτού μισθώματος της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για την επιβολή τεκμαρτών πιστωτικών τόκων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή έσφαλε διότι δεν έλαβε υπόψη της τους χρεωστικούς τόκους, οι οποίοι μειώνουν το τελικό ποσό σε μεγάλο βαθμό. Συνεπώς, θα πρέπει οι χρεωστικοί τόκοι να αφαιρεθούν από τους πιστωτικούς και μόνο το τελικό ποσό ύψους 59.203,43 ευρώ θα πρέπει να προστεθεί στα έσοδά της.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, οι υπό κρίση λογαριασμοί ξεκινούν με χρεωστικό υπόλοιπο το οποίο βαίνει συνεχώς μειούμενο μέχρι το τέλος της φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/06/2019.

Επειδή, ο έλεγχος, ορθώς, έκρινε ότι δεν μπορούν να καταλογιστούν τεκμαρτοί χρεωστικοί τόκοι στις πιστώσεις που έγιναν στους υπό κρίση λογαριασμούς καθώς δεν αποτελούν νέες ταμειακές διευκολύνσεις, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά αποπληρωμή των ήδη δοθέντων ταμειακών διευκολύνσεων της προσφεύγουσας, τόσο στους μετόχους όσο και στις συνδεδεμένες εταιρείες και τα φυσικά πρόσωπα αυτής.

Επειδή, ο έλεγχος, για τους υπό κρίση λογαριασμούς, κατέληξε στον καταλογισμό τεκμαρτών πιστωτικών τόκων συνολικού ύψους 1.095.281,72€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. γ. - Ν. 4172/2013, προκύπτει ότι, δεν θα ήταν δυνατή η έκπτωση των τεκμαρτών χρεωστικών τόκων (δαπάνες), καθώς καμία δαπάνη δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση εάν δεν είναι καταχωρημένη στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4ο Προβαλλόμενο λόγο (Φ.Π.Α.)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (Άρθρο 35-Άρθρο 70 του Ν. 5144/2024)» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

« 1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.[...]

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή, στην από 23/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Διαπιστώθηκαν οι κάτωθι περιπτώσεις δαπανών, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 35 του ν.5144/2024, στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		01/07/2018-30/06/2019	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
13.04.00.0016	Πλωτά Μέσα με Φ.Π.Α. 16%	13.958,06€	3.349,93
60.02.01.0013	Έξοδα Στέγασης Προσωπικού Με 13%	16.592,92€	2.157,08
62.04.10.0024	Ενοίκιο Μίσθωσης Αυτοκινήτων 24%	258,07€	61,94
62.07.03.0024	Επισκευές & Συντηρήσεις Μεταφορικών Μέσων	18.940,03€	4.545,61
64.00.00.0024	Καύσιμα με Φ.Π.Α. 24%	50.713,49€	12.171,24
64.02.05.0024	Έξοδα Εκδηλώσεων με Φ.Π.Α. 24%	23.650,96€	5.676,24
64.02.06.0013	Εξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας 13%	6.777,49€	881,08
64.02.06.0024	Εξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας 24%	74.176,23€	17.802,26
ΣΥΝΟΛΟ		205.067,25 €	46.645,38 €

....»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή κατά παράβαση του αρθ. 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ απέρριψε την

έκπτωση φόρου εισροών ύψους 46.645,38 Ευρώ. Ειδικότερα, οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρείας και χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων της εταιρείας, καθώς αφορούν σε έξοδα εκδηλώσεων, υποδοχής και φιλοξενίας και δαπάνες αγοράς καυσίμων και αγοράς και συντήρησης μεταφορικών μέσων, δαπάνες που έχουν άμεση συνάφεια με τη δραστηριότητα της επιχείρησης, στη Μύκονο, στον χώρο της παροχής υπηρεσιών εστίασης.

Επειδή, στην από 28/11/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Αναφορικά με τις δαπάνες, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024, αυτές αφορούν τα κάτωθι :

α) Αγορά ενός Jet Ski καθαρής αξίας € 13.958,06, για το οποίο η προσφεύγουσα εξέπεσε Φ.Π.Α. 24% € 3.349,93, για το οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024.

Συγκεκριμένα, στην περ. ε της παρ. 4 αναφέρεται ότι : «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες : [...] ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά».

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε και με την προσφυγή αναφορικά με την ανωτέρω δαπάνη και επομένως ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του κρίση.

β) Έξοδα στέγασης προσωπικού καθαρής αξίας € 16.592,92, για τα οποία η προσφεύγουσα εξέπεσε Φ.Π.Α. 13% € 2.157,08, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024.

Συγκεκριμένα, στην περ. δ της παρ. 4 ρητά αναφέρεται ότι : «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες : [...] δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης» και επομένως ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του κρίση.

γ) Ενοίκιο Μίσθωσης Αυτοκινήτων, Επισκευές & Συντηρήσεις Μεταφορικών Μέσων και Καύσιμα καθαρής αξίας € 69.911,59, για τα οποία η προσφεύγουσα εξέπεσε Φ.Π.Α. 24% € 16.778,78, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024.

Συγκεκριμένα, στην περ. ε της παρ. 4 αναφέρεται ότι : «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες : [...] ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά».

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε και με την προσφυγή αναφορικά με την ανωτέρω δαπάνη, αλλά απλά αναφέρει ότι : «οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας της

εταιρείας μας και χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων της εταιρείας μας».

Όμως τα εν λόγω αυτοκίνητα, τα οποία έχει στην κατοχή της ή μισθώνει η προσφεύγουσα αφορούν σε οχήματα ιδιωτικής και όχι δημοσίας χρήσης, ενώ το γεγονός ότι χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία για τους επαγγελματικούς της σκοπούς δεν σημαίνει ότι τα συγκεκριμένα οχήματα δεν είναι ιδιωτικής χρήσεως, ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έκπτωσης του Φ.Π.Α. βασιζόμενος στην επαγγελματική και μη ιδιωτική χρήση των οχημάτων απορρίπτεται ως αβάσιμος. (Βλέπε σχετική απόφαση Δ.Ε.Δ. 653/22-01-2018)

δ) Έξοδα Εκδηλώσεων και Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας καθαρής αξίας € 104.604,68, για τα οποία η προσφεύγουσα εξέπεσε Φ.Π.Α. 13% και 24% € 24.359,58, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024.

Συγκεκριμένα, στην περ. γ της παρ. 4 ρητά αναφέρεται ότι : «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες : [...] γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά» και επομένως ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του κρίση.».

Επειδή, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έκρινε ότι οι ως άνω δαπάνες της προσφεύγουσας εταιρείας συνολικού ύψους 205.067,25€, εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν.5144/2024, με αποτέλεσμα να μην παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών συνολικού ποσού 46.645,38€.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για τις ανωτέρω δαπάνες, αλλά απλά αναφέρει ότι : «οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρείας μας και χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων της εταιρείας μας».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι ο έλεγχος, ορθώς, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών συνολικού ποσού 46.645,38€ των εν λόγω δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024, με αποτέλεσμα να μην παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων επαναπροσδιορίζονται σύμφωνα με την παρούσα τα κάτωθι ανά φορολογία ποσά:

• **Ως προς το Εισόδημα**

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 01/07/2018 - 30/06/2019			
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	89.850,92 €		89.850,92 €
Παροχές Τρίτων (Λ. 62)	7.200,00 €		7.200,00 €
Φόροι – Τέλη (Λ. 63)	174.805,60 €		174.805,60 €
Διάφορα Έξοδα (Λ. 64)	515.976,57 €	42.163,68 € (Λ. 64.98.00.0013)	0,00 €
		9.078,00 € (Λ.64.98.00.0024)	0,00 €
		464.734,89 €	464.734,89 €

Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων (Λ. 66)	3.144,56 €	3.144,56 €
Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα (Λ. 81)	38.986,67 €	38.986,67 €
Λοιπές Διαφορές	1.173.733,19 €	1.173.733,19 €
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	2.003.697,51 €	1.952.455,83 €

• Ως προς το Φ.Μ.Υ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	01/07/2018 - 31/12/2018	01/01/2019 - 30/06/2019	Σύνολο Χρήσης 01/07/2018 - 30/06/2019
Πρόσθετες Αμοιβές παρ. 4 άρθρου 60 -ν. 4172/2013 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	430.500,00 €	70.092,60 €	500.592,60 €
ΜΕΙΟΝ Αναγνωρισθείσες αμοιβές του υπαλλήλου	-53.000,00 €	0,00 €	-53.000,00 €
Τελικό Σύνολο Πρόσθετων Αμοιβών παρ. 4 άρθρου 60 -ν. 4172/2013 -ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ.	377.500,00 €	70.092,60 €	447.592,60 €

• Ως προς τα Τέλη Χαρτοσήμου

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/07/2018 -31/12/2018		01/07/2018 -31/12/2018		01/07/2018 -31/12/2018	
ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
Ποσό Διευκόλυνσης	20.982.552,69 €	139.481,50 €	17.364.691,40 €	139.481,50 €	3.617.861,29 €	0,00 €
Χαρτόσημο	209.825,52 €	2.789,63 €	173.646,91 €	2.789,63 €	36.178,61 €	0,00 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	41.965,11 €	557,93 €	34.729,38 €	557,93 €	7.235,73 €	0,00 €
Σύνολο	251.790,63 €	3.347,56 €	208.376,29 €	3.347,56 €	43.414,34 €	0,00 €

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, και τον διακριτικό τίτλο «.....», και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων :

- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- της υπ' αριθ. /23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του άρθρου 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

1. Φόρος Εισοδήματος Φορολογικής περιόδου 01/07/18 – 30/06/19 (υπ' αριθμ. /23-10-2024)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) - (Α)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		4.807.572,34	6.811.269,85	6.760.028,17	2.003.697,51	1.952.455,83
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	312.210,99			581.072,28	566.212,19
	Χρεωστικό ποσό		268.861,29	254.001,20		
Προκαταβολή φόρου		1.324.486,18	1.324.486,18	1.324.486,18		
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		9.668,67	9.668,67	9.668,67		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1.933,73	1.933,73	1.933,73		
Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		5.150,00	5.150,00	5.150,00		
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης			290.536,14	283.106,10	290.536,14	283.106,10
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη						
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου						
Σύνολο φόρων	για καταβολή	1.029.027,59	1.900.636,01	1.878.345,88	871.608,42	849.318,29
τελών & εισφορών	για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

2. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας περιόδου 01/07/18 – 30/06/19 (υπ' αριθμ. /23-10-2024)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	17.315.381,59	17.315.381,59	17.315.381,59	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	5.448.603,29	5.243.536,04	5.243.536,04	205.067,25
Φόρος εκροών	4.164.079,57	4.164.079,57	4.164.079,57	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.258.991,09	4.210.997,97	4.210.997,97	47.993,12
Πιστωτικό Υπόλοιπο	94.911,52	46.918,40	46.918,40	47.993,12
Χρεωστικό Υπόλοιπο				
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	94.911,52	46.918,40	46.918,40	47.993,12
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

3. Παρακρατούμενος Φόρος στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία φορολογικό έτος 2019 (υπ' αριθμ./23-10-2024)

ΑΝΑΛΥΣΗ	(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ - Α)
Ακαθάριστες αμοιβές	94.556,12	164.648,72	164.648,72	70.092,60
Φόρος	8.846,59	22.865,11	22.865,11	14.018,52
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.002,13	1.002,13	1.002,13	
Χαρτόσημο				
ΟΓΑ Χαρτοσήμου				
Σύνολο	9.848,72	23.867,24	23.867,24	14.018,52
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ανακρίβειας / μη υποβολής		7.009,26	7.009,26	7.009,26
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ανακρίβειας / μη υποβολής				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο για καταβολή	9.848,72	30.876,50	30.876,50	21.027,78
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά.				

4. Παρακρατούμενος Φόρος στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία φορολογικό έτος 2018 (υπ' αριθμ./23-10-2024)

ΑΝΑΛΥΣΗ	(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ - Α)
Ακαθάριστες αμοιβές	2.841.488,87	3.271.988,87	3.218.988,87	377.500,00
Φόρος	226.419,44	312.519,44	301.919,44	75.500,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	18.295,31	18.295,31	18.295,31	0,00
Χαρτόσημο				
ΟΓΑ Χαρτοσήμου				
Σύνολο	244.714,75	330.814,75	320.214,75	75.500,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ανακρίβειας / μη υποβολής		43.050,00	37.750,00	37.750,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ανακρίβειας / μη υποβολής				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο για καταβολή	244.714,75	373.864,75	357.964,75	113.250,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά.				

5. Τέλη Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 (υπ' αριθμ./23-10-2024)

ΑΝΑΛΥΣΗ	(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ - Α)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		21.122.034,19	17.504.172,90	17.504.172,90
Χαρτόσημο		212.615,15	176.436,54	176.436,54
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		42.523,04	35.287,31	35.287,31
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου μη υποβολής.		106.307,58	88.218,27	88.218,27
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου μη υποβολής.		21.261,52	17.643,66	17.643,66
Σύνολο φόρου για καταβολή		382.707,29	317.585,78	317.585,78
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά.				

6. Τέλη Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019 (υπ' αριθμ./23-10-2024)

ΑΝΑΛΥΣΗ	(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ - Α)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		5.253.288,28	5.253.288,28	5.253.288,28
Χαρτόσημο		61.135,11	61.135,11	61.135,11
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		12.227,02	12.227,02	12.227,02
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου μη υποβολής.		30.567,56	30.567,56	30.567,56
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου μη υποβολής.		6.113,51	6.113,51	6.113,51
Σύνολο φόρου για καταβολή		110.043,20	110.043,20	110.043,20
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά.				

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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