



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 30/09/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 2111

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ., εδρευούσης στην , οδός , κατά των: α) υπ’ αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.10.2012 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, β) υπ’ αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., γ) υπ’ αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ’ αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.10.2012 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, β) υπ’ αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., γ) υπ’ αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 11/12/2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Προστίμου (άρθρο 54 ΚΦΔ) και Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου & Εισφοράς ΟΓΑ του ΚΕΦΟΜΕΠ.

6. Τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/14-09-2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/30-09-2020 υπομνήματα της προσφεύγουσας και τους λόγους που εξέθεσε στα πλαίσια προφορικής ακρόασης, όπως αυτοί καταγράφονται στο με αρ./2020 Πρακτικό Ακρόασης της υπηρεσίας μας.

7. Τις απόψεις του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.10.2012 –

31.12.2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 908.456,76 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 931.713,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.840.170,01 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους 1.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ', παρ.2 περ. δ' και παρ. 3 ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 ΚΦΔ.

Με τον υπ' αριθ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, τέλη χαρτοσήμου ποσού 7.366,48 ευρώ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.473,30 ευρώ, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ύψους 9.419,67 ευρώ, ήτοι, συνολικό ποσό 18.259,45 ευρώ.

Δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, ως συνδεδεμένο πρόσωπο σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, με το φυσικό πρόσωπο (ΑΦΜ), το οποίο ελέγχθηκε με την υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία, προήλθε από μετατροπή της εταιρείας βάσει της από 29/01/2013 ανακοίνωσης του ΓΕΜΗ. Στον ισολογισμό του οικονομικού έτους 2013 εμφανίζεται στον λογαριασμό Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις το ποσό των 4.072.539,30€ ως υπόλοιπο αρχής χρήσης. Κατά το τέλος του 2013 το υπόλοιπο του λογαριασμού καταγράφηκε στο ποσό των 120.226,01€. Συνεπώς, η υποχρέωση της εταιρείας μειώθηκε κατά το ποσό των 3.952.313,29€.

Περαιτέρω, από έλεγχο που διενεργήθηκε στον διαπιστώθηκαν διαδοχικές χρεώσεις και πιστώσεις τον 12/2012 ποσών 400.000€ και 650.000€ έκαστη. Οι χρεώσεις αυτές διενεργούνταν σε πίστωση του εταιρικού λογαριασμού της ανώνυμης εταιρείας με αιτιολογία την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Ωστόσο, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα εν λόγω ποσά επέστρεφαν αυτούσια με τη μορφή επιταγής στους ατομικούς λογαριασμούς του παραπάνω προσώπου. Ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε ότι τα ποσά αυτά μεταφέρθηκαν στον λογαριασμό της εταιρείας με σκοπό την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, η οποία αποσκοπούσε στην εξόφληση δανείου που είχε λάβει η ανώνυμη εταιρεία από την κυπριακή εταιρεία, στην οποία ο είναι ομοίως κύριος μέτοχος.

Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι συντελέστηκε μια διαδοχική μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών χωρίς την αύξηση ή μείωση του εκάστοτε υπολοίπου και κατά συνέπεια η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και η συνακόλουθη εξόφληση της δανειακής υποχρέωσης της ανώνυμης εταιρείας ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Επομένως, εφόσον διαγράφηκε η οφειλή της ανώνυμης ημεδαπής εταιρείας προς την δανείστρια κυπριακή εταιρεία, χωρίς να έχει στην πραγματικότητα εξοφληθεί το ποσό του δανείου, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι υφίσταται περίπτωση άφεσης χρέους κατά τις διατάξεις του άρθρου 454 του Αστικού Κώδικα, η οποία θεωρείται ως ωφέλεια της επιχείρησης και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ι' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Εν συνεχεία, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και αφού η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο απόψεων, ο έλεγχος, μη αποδεχόμενος τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, προχώρησε στη σύνταξη της οικείας έκθεσης και την έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Επιπροσθέτως, την 25/09/2020 έλαβε χώρα στην υπηρεσία μας προφορική ακρόαση της προσφεύγουσας, κατόπιν της με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/18-09-2020 Κλήσης σε Ακρόαση, συνεπεία του σχετικού υποβληθέντος με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2020/14-09-2020 αιτήματος. Για την εν λόγω ακρόαση, συντάχθηκε το υπ' αριθ./2020 Πρακτικό της υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αρμοδιότητας του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. προς διεξαγωγή του υπό κρίση ελέγχου και έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων.
- Παράνομη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου σε δεδομένα και στοιχεία της χρήσεως 2012, χωρίς να υφίσταται προς τούτο σχετική εντολή ελέγχου.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του νόμου, που φέρεται να διέπει την επίμαχη σχέση, και, συγκεκριμένα, των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ι' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθ' ότι ουδόλως στοιχειοθετείται εν προκειμένω η αναγκαία για την εφαρμογή τους έννοια της «ωφελείας», δεδομένου ότι η οικεία υποχρέωση εκπληρώθηκε ακεραίως και προσηκόντως και σε καμιά περίπτωση δεν σημειώθηκε άφεση χρέους.
- Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου για δήθεν μη προσκόμιση στοιχείων, τα

οποία εν τέλει προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου.
- Όλως επικουρικώς προς τα ανωτέρω και υπό την αδόκητη εκδοχή_ότι θα ήθελε κριθεί πως υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση φορολογητέο γεγονός, τούτο δεν θεμελιώνει, στη χειρότερη περίπτωση, παρά φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου, και επ' ουδενί της Εταιρείας, η οποία την παραμικρή παραβατική συμπεριφορά δεν επέδειξε.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο ότι το ΚΕΦΟΜΕΠ είναι αναρμόδιο προς διεξαγωγή του υπό κρίση ελέγχου και έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καθόσον η προσφεύγουσα ανήκει στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία έχει και την εξουσία διεξαγωγής φορολογικού ελέγχου επ' αυτής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ως: «.....ζ. «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

- αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4141/2013: «1.α. Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ. ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής

Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εξειδικεύονται περαιτέρω οι αρμοδιότητες, η διαδικασία και ο τρόπος μεταφοράς των υποθέσεων και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή της παρούσας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. (.....) 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.»

Επειδή με την με αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται, μεταξύ άλλων, η αρμοδιότητα του ΚΕΦΟΜΕΠ για διενέργεια φορολογικού, πλήρη και μερικού, ελέγχου ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων.

Επειδή περαιτέρω με την με αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1160682 ΕΞ 2018/29-10-2018 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, τροποποιήθηκε η ανωτέρω αναφερόμενη απόφαση και προστέθηκε στις αρμοδιότητες του ΚΕΦΟΜΕΠ ο έλεγχος υπό προϋποθέσεις συνδεδεμένων προσώπων και συγκεκριμένα: «2) Στη στήλη 5 της περίπτωσης 12 τροποποιούμε τα κατωτέρω: α), β) Προσθέτουμε: αα) ββ) στην υποπερίπτωση Α.3, νέα στοιχεία ε' και στ', τα οποία έπονται του στοιχείου δ', ως εξής: «(ε) Δυνητικά και με ειδική αιτιολογία, τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια της περιπτ. ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013(Α' 167), με ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο, το οποίο εμπίπτει στα υπο στοιχεία αα' έως δδ' του στοιχείου α' ή με νομικό πρόσωπο ή με νομική οντότητα του στοιχείου γ', εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν υπάγονται στους φορολογουμένους της υποπερίπτωσης Α.2 και δεν έχει κοινοποιηθεί αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., στα πλαίσια εκδοθείσας εντολής ελέγχου ή δεν έχει εκδοθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου για την ίδια χρήση/φορολογικό έτος και για το ίδιο είδος φορολογίας από άλλη ελεγκτική υπηρεσία.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Δυνάμει των υπ' αριθ./2018 και/2018 εντολών του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον για τις

χρήσεις 2012 έως και 2014. Μεταξύ των διερευνώμενων πιστώσεων, υφίσταντο πιστώσεις τις οποίες ο ελεγχόμενος επιχείρησε να αιτιολογήσει αναφερόμενος στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με σκοπό την εξόφληση δανείου που είχε λάβει η τελευταία από την κυπριακή εταιρεία

Ο ήταν κύριος μέτοχος τόσο της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας όσο και της προαναφερθείσας κυπριακής.

Συνεπώς, το ανωτέρω πρόσωπο, προέβαλλε, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ισχυρισμούς που ενέπλεκαν την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία και περαιτέρω από τα ως άνω αναφερόμενο προκύπτει ότι είναι συνδεδεμένο πρόσωπο κατ' άρθρο 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013 με την ημεδαπή και νυν προσφεύγουσα εταιρεία. Ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου, καθόσον από τον συνδυασμό των όσων προαναφέρθηκαν ο έλεγχος της προσφεύγουσας υπάγεται στις αρμοδιότητές της.

Επειδή με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου σε δεδομένα και στοιχεία της χρήσεως 2012, χωρίς να υφίσταται προς τούτο σχετική εντολή ελέγχου. Ως ελεγχόμενη περίοδος αναφέρεται το χρονικό διάστημα 01.01.2013 – 31.12.2014 στην υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Η Φορολογική Αρχή στήριξε το πόρισμά της περί δήθεν μη πραγματικής εξοφλήσεως της επίμαχης υποχρεώσεως στην αξιολόγηση τραπεζικών κινήσεων, που εχώρησαν κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 20.12.2012 και 31.12.2012, ήτοι σε περίοδο, η οποία ανάγεται στο έτος 2012 και, συνακόλουθα, ουδόλως καταλαμβάνεται από το κανονιστικό εύρος της ως άνω εντολής ελέγχου. Επιπροσθέτως, σε καμιά περίπτωση η Φορολογική Αρχή δεν θα μπορούσε να αναχθεί νομίμως στη χρήση 2012, καθόσον είχε παραγραφεί, ήδη από 31-12-2018, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου για τη εν λόγω χρήση.

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 29 του ν. 2238/1994: «1. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από εικοσιτέσσερις μήνες.»

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...»

Επειδή ωστόσο, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προήλθε από μετατροπή της εταιρείας βάσει της από 29/01/2013 ανακοίνωσης του ΓΕΜΗ. Ως πρώτη εταιρική χρήση ορίστηκε η περίοδος από 01/10/2012 έως 31/12/2013. Τα αποτελέσματα της εν λόγω πρώτης εταιρικής χρήσης, όπως επισημαίνει η φορολογική αρχή, αποτυπώθηκαν στον ισολογισμό της περιόδου και υποβλήθηκαν στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Επειδή δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται μετά πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι για την πρώτη ενιαία διαχειριστική περίοδο 01/10/2012 έως 31/12/2013, η δήλωση υποβλήθηκε εντός του έτους 2014, η πενταετής παραγραφή άρχεται από το τέλος του εν λόγω έτους και συμπληρώνεται την 31/12/2019. Ως εκ τούτου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος ορθώς εκδόθηκε την 11/12/2019 η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον το δικαίωμα της φορολογικής αρχής, δεν είχε σύμφωνα με τα ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή ειδικότερα, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της με ημερομηνία θεώρησης 11/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, αμφισβητήθηκε κατ' αρχάς από τη φορολογική αρχή η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας εταιρείας, μέσω κατάθεσης του , στον εταιρικό λογαριασμό, διότι σύμφωνα με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τα ποσά δεν παρέμειναν ούτε μία μέρα στον εταιρικό λογαριασμό, διότι μεταφέρονταν απευθείας στον ατομικό λογαριασμό του μετόχου που τα κατέθεσε. Η εν λόγω αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, αποσκοπούσε σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας στην αποπληρωμή της δανειακής υποχρέωσής της προς την κυπριακή εταιρεία ύψους 3.943.126,00 ευρώ. Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτή την φερόμενη εξόφληση δανείου, διότι οι επιταγές που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα προς την κυπριακή δανείστρια εταιρεία, ουδέποτε έφτασαν σε λογαριασμό της καθόσον διενεργούνταν αρχικώς μεταφορά του ποσού από τον προς τον εταιρικό λογαριασμό, εκδίδονταν στην συνέχεια ισόποση επιταγή προς την , με ταυτόχρονη οπισθογράφησης της από τον και κατατίθονταν άμεσα στον ατομικό του λογαριασμό.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε το πόρισμά της. Ειδικότερα, από τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ι' του Ν. 2238/1994 συνάγεται ότι, προκειμένου αυτή να αναπτύξει ισχύ, απαιτείται να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α. να προκύπτει ωφέλεια της επιχειρήσεως, ήτοι να επαυξάνεται η περιουσία της, και β. η ως άνω ωφέλεια να απορρέει από την παραίτηση πιστώτριας επιχειρήσεως από την είσπραξη χρέους, δηλαδή η πιστώτρια επιχείρηση να απεμπολεί την ενοχική αξίωσή της έναντι της οφειλέτιδος αυτής, που καθίσταται έτσι ωφελουμένη, παραιτουμένης της πιστώτριας από την αξίωση αυτή είτε δυνάμει σχετικής μεταξύ τους συμβάσεως είτε διά ρητής, σαφούς και αναμφισβήτητης δηλώσεώς της, προκειμένου, με κάποια εκ των δύο ως άνω μορφών, να επέλθει απόσβεση της οφειλής, ότε και μόνον θεμελιώνεται και η ωφέλεια της οφειλέτιδος. Η Φορολογική Αρχή προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του νόμου, που φέρεται να διέπει την επίμαχη σχέση, και, συγκεκριμένα, των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ι' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθ' ότι ουδόλως στοιχειοθετείται εν προκειμένω η αναγκαία για την εφαρμογή τους έννοια της «ωφελείας», δεδομένου ότι η οικεία υποχρέωση εκπληρώθηκε ακεραίως και προσηκόντως και σε καμιά περίπτωση δεν σημειώθηκε άφεση χρέους.

Επειδή η προσφεύγουσα ως προς το πρώτο σκέλος της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου ισχυρίζεται ότι αυτή πράγματι διενεργήθηκε και προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει τα

παρακάτω έγγραφα:

α. σχετικές εγγραφές στα βιβλία της Εταιρείας τις οποίες προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου με την παρούσα και συγκεκριμένα:

- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 33.03.00.002 για το διάστημα από 01/12/2012 έως 31/12/2012 (ΣΧΕΤ. 1Α),

- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 40.02.00.000 για το διάστημα από 01/12/2012 έως 31/12/2012 (ΣΧΕΤ. 1Β),

- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 41.00.00.000 για το διάστημα από 01/12/2012 έως 31/12/2012 (ΣΧΕΤ. 1Γ),

- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 43.01.00.000 για το διάστημα από 01/12/2012 έως 31/12/2012 (ΣΧΕΤ. 1Δ),

- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 40.00 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ για το διάστημα από 01/12/2012 έως 31/12/2012 (ΣΧΕΤ. 1Ε),

- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 41.00.00 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΤΟ ΑΡΤΙΟ για το διάστημα από 01/12/2012 έως 31/12/2012 (ΣΧΕΤ. 1Ε),

β. κινήσεις χρεώσεων του τραπεζικού λογαριασμού του μετόχου της εταιρείας, (αρ. λογαριασμού της τράπεζας

για την περίοδο 20/12/2012-31/12/2012), σε πίστωση του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας, μέσω του οποίου η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πραγματοποιούνταν η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, τις οποίες προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου (ΣΧΕΤ. 2). Εξ αυτού η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προκύπτει, ότι ο ανωτέρω μέτοχος της εταιρείας προέβη, κατά το χρονικό διάστημα από 20-12-2012 έως 31-12-2012, σε σειρά καταθέσεων διαδοχικών ποσών με σκοπό την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, κατόπιν των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο αυτής ανήλθε στο ονομαστικό ποσό των 957.840,00 ευρώ πλέον διαφοράς από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο ύψους 3.495.660,00 Ευρώ,

γ. την από 25-02-2014 Ανακοίνωση Καταχωρίσεως στο Γ.Ε.ΜΗ., με Κ.Α.Κ., του από 31-12-2012 Πρακτικού της Έκτακτης Γενικής Συνελεύσεως των Μετόχων της Εταιρείας, την οποία προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου (ΣΧΕΤ. 3), σύμφωνα με την οποία αποφασίστηκε η τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας όσον αφορά στην «*αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό των 657.840 ευρώ με καταβολή μετρητών και έκδοση 21.928 νέων ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας 30 ευρώ εκάστης και τιμή διάθεσης*

140 ευρώ»,

δ. τα Πρακτικά Διοικητικού Συμβουλίου και Γενικής Συνελεύσεως των Μετόχων της Εταιρείας (ως ακριβή αντίγραφα από τα σχετικά Βιβλία Πρακτικών Δ.Σ./Γ.Σ. αυτής), τα οποία προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου. Ειδικότερα προσκομίζει «Πρακτικό Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της 31 Δεκεμβρίου 2012» (ΣΧΕΤ. 4) και «Πρακτικό Νο Συνεδριάσεως Διοικητικού Συμβουλίου» (ΣΧΕΤ. 5). Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τα εν λόγω πρακτικά, προκύπτουν, οι αποφάσεις και οι πιστοποιήσεις καταβολής των ποσών, με τα οποία διενεργήθηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου,

ε. την από 12-03-2018 και με αρ. πρωτ. Ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ., την οποία προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου (ΣΧΕΤ. 6) και στην οποία γίνεται αναφορά σε σχετικό έγγραφο ελέγχου της Περιφέρειας Αττικής, Π.Ε.
..... (αρ. πρωτ.:/28-02-2018),

στ. αντίγραφο κινήσεως (*extrait*) του τραπεζικού λογαριασμού όψεως της εταιρείας στην (αρ. λογαριασμού) για τη χρονική περίοδο 01.09.2012 – 31.12.2012, το οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου (ΣΧΕΤ. 7).

Επειδή η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτούς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας θεμελιώνοντας την κρίση της στο γεγονός ότι ενώ τα προοριζόμενα για την εν λόγω αύξηση κεφαλαίου ποσά, κατατέθηκαν στον εταιρικό λογαριασμό από τον
....., μεταφέρονταν στη συνέχεια στον ατομικό λογαριασμό του ιδίου, χωρίς να παραμείνουν ούτε μία μέρα στον εταιρικό λογαριασμό.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 2190/1920 «Προθεσμίες καταβολής και πιστοποίησης της καταβολής του κεφαλαίου» (Το άρθρο 11 καταργήθηκε με την περίπτωση α' του άρθρου 189 του ν. 4548/2018 (ΦΕΚ Α' 104/13.06.2018). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 190 του ίδιου νόμου, από 01-01-2019.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα παρακάτω:

«2. Σε κάθε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου η πιστοποίηση της καταβολής ή μη αυτού κατά την προηγούμενη παράγραφο πρέπει να γίνεται εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του ποσού της αύξησης. Πιστοποίηση καταβολής δεν απαιτείται εάν η αύξηση κεφαλαίου δεν γίνεται με νέες εισφορές.

3. Η προθεσμία καταβολής της αύξησης του κεφαλαίου ορίζεται από το όργανο που έλαβε τη σχετική απόφαση και δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δεκαπέντε (15) ημερών ούτε μεγαλύτερη των τεσσάρων (4) μηνών από την ημέρα που ελήφθη η απόφαση αυτή.

4. Σε περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου συνοδεύεται από ανάλογη τροποποίηση του σχετικού περί κεφαλαίου άρθρου του καταστατικού, η προθεσμία καταβολής της αύξησης του κεφαλαίου κατά την παράγραφο 3 αρχίζει από την ημέρα λήψης της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων και μπορεί να παραταθεί από το διοικητικό συμβούλιο για έναν (1) μήνα. Η μηνιαία αυτή προθεσμία δεν αρχίζει πριν από την καταχώριση της αύξησης στο Μητρώο.

5. Εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας των παραγράφων 1 και 2 η εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει στο Υπουργείο Ανάπτυξης ή στην αρμόδια Αρχή αντίγραφο του σχετικού πρακτικού συνεδρίασης του διοικητικού συμβουλίου.

Η μη εμπρόθεσμη καταβολή του κεφαλαίου δημιουργεί υποχρέωση στο διοικητικό συμβούλιο να επαναφέρει, με απόφαση του, το κεφάλαιο στο πριν από την αύξηση ποσό και με τροποποίηση του καταστατικού, εφόσον η αύξηση είχε γίνει, με τον τρόπο αυτόν, μέχρι το τέλος της χρήσης εντός της οποίας έληξε η προθεσμία καταβολής. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής τιμωρείται με τις ποινές του άρθρου 58α του παρόντος. Η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β.

6. Η καταβολή των μετρητών για κάλυψη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή τυχόν αυξήσεων αυτού, καθώς και οι καταθέσεις μετόχων με προορισμό τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, πραγματοποιούνται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό λογαριασμό της εταιρείας, που τηρείται σε οποιοδήποτε πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Με την επιφύλαξη του άρθρου 10, η παράλειψη καταβολής σε λογαριασμό δεν επάγεται ακυρότητα, εάν αποδεικνύεται ότι το σχετικό ποσό υπάρχει και ότι κατατέθηκε εκ των υστέρων σε λογαριασμό της εταιρείας ή ότι δαπανήθηκε για τους σκοπούς της εταιρείας. Για τα γεγονότα του προηγούμενου εδαφίου γίνεται σχετική αναφορά στο πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου για την πιστοποίηση της καταβολής. Τα εδάφια δεύτερο και τρίτο της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται σε εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο.»

Επειδή από τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα έγγραφα, διαπιστώνεται ότι η κρινόμενη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου φέρεται να πραγματοποιήθηκε ακολουθώντας, τόσο τις προβλεπόμενες στο άρθρο 11 του ν. 2190/1920 προθεσμίες, όσο και τις διαδικασίες και κανόνες δημοσιότητας (εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας, Ανακοίνωση Καταχωρίσεως στο Γ.Ε.ΜΗ., Πρακτικά Διοικητικού Συμβουλίου και Γενικής Συνελεύσεως των Μετόχων της Εταιρείας,

Ανακοίνωση στο ΓΕΜΗ). Σε κάθε περίπτωση, όπως βάσιμα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, το στοιχείο της διάρκειας παραμονής τους στον τραπεζικό λογαριασμό ουδόλως προβλέπεται από την οικεία νομοθεσία ως στοιχείο της νομιμότητας της αυξήσεως. Επιπροσθέτως, η διέλευσή τους από τον εταιρικό λογαριασμό αποτελεί ένα στοιχείο το οποίο έπρεπε, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά (κατάθεση στον εταιρικό λογαριασμό, έκδοση επιταγής, οπισθογράφηση και κατάθεση στον ατομικό λογαριασμό) να συνεκτιμηθεί από τον έλεγχο, ο οποίος εν προκειμένω όφειλε να τεκμηριώσει την κρίση του με επάρκεια, σαφήνεια και πλήρη αιτιολόγηση, και να μην θεμελιώσει το πόρισμά του αποκλειστικά στο γεγονός της μη παραμονής των χρημάτων στον εταιρικό λογαριασμό.

Επειδή η προσφεύγουσα ως προς την εξόφληση της δανειακής υποχρέωσης ισχυρίζεται ότι αυτή πραγματοποιήθηκε αφενός δυνάμει των καταβολών του μετόχου της,
....., στο πλαίσιο της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της. Συγκεκριμένα, διατείνεται ότι έκανε χρήση των οικείων καταβληθέντων ποσών και, δυνάμει αυτών, αποπλήρωσε την υποχρέωση, που υπείχε προς την Κυπριακή εταιρεία, αφενός εκδίδοντας προς τούτο τραπεζικές επιταγές εις διαταγήν της ανωτέρω εταιρείας, αντίγραφα των οποίων προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου και επικαλείται ενώπιον της υπηρεσίας μας **(ΣΧΕΤ. 8)** και αφετέρου διά της διενεργείας, στις 27-12-2012, τραπεζικού εμβάσματος προς αυτή ύψους 650.000,00 Ευρώ, όπως τούτο προκύπτει από το αντίγραφο κινήσεως (*extrait*) του τραπεζικού λογαριασμού της Εταιρείας στην **(ΣΧΕΤ. 7)**. Όσον αφορά στο προαναφερθέν έμβασμα, πέραν της αναλυτικής κινήσεως του τραπεζικού λογαριασμού, προσκομίζει και επικαλείται και το αντίστοιχο τραπεζικό παραστατικό, στο οποίο ισχυρίζεται ότι απεικονίζεται η διενέργειά του **(ΣΧΕΤ. 9)**. Η εν λόγω εξόφληση της υποχρέωσης εχώρησε, διατείνεται η προσφεύγουσα, διότι η προαναφερθείσα Κυπριακή εταιρεία είχε αποφασίσει να κλείσει, αφού προηγουμένως εξοφληθεί η υποχρέωση, που υπείχε η ίδια έναντι αυτής. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται και προσκομίζει λογιστικές εγγραφές περί εξοφλήσεως της εν λόγω υποχρέωσης και τις οικονομικές της καταστάσεις για τις χρήσεις 2012 και 2013, τις οποίες είχε ήδη προσκομίσει και επικαλεστεί ενώπιον του ελέγχου **(ΣΧΕΤ. 10, 11, 12)**. Συνεπώς, καταλήγει η προσφεύγουσα ουδέποτε η ίδια κατέθεσε ή μετέφερε απ' ευθείας ποσά στον μέτοχο αυτής,
....., για λογαριασμό της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», παρά είτε εξέδωσε τραπεζικές επιταγές εις διαταγήν της εν λόγω εταιρείας είτε προέβη σε τραπεζικό έμβασμα προς αυτή, κινουμένη πάντοτε στο πλαίσιο εκπληρώσεως της υποχρεώσεώς της έναντι αυτής.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι η είσπραξη από την κυπριακή εταιρεία και η εξόφληση της επίμαχης υποχρεώσεως αποδεικνύεται και από τις αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία αυτής, όπως αρχικώς επιβεβαίωσαν οι ελεγκτές αυτής με σχετική προσκομισθείσα με την παρούσα επιστολή τους, την οποία είχε ήδη προσκομίσει και επικαλεστεί ενώπιον του ελέγχου **(ΣΧΕΤ. 13)**, και όπως διατείνεται ότι επαληθεύεται αφενός από τις ίδιες τις πιστοποιημένες από Ορκωτό Ελεγκτή Οικονομικές Καταστάσεις της 31-12-2011 και της 31-12-2012 της εν λόγω εταιρείας, με σφραγίδα Apostille, που προσκομίζει και επικαλείται **(ΣΧΕΤ. 14, 15)**, και αφετέρου από την Καρτέλα του Λογαριασμού αυτής (.....), που απεικονίζει την είσπραξη των οφειλομένων από την προσφεύγουσα (01-01-2011 έως 31-12-2011), και την Καρτέλα του Λογαριασμού αυτής (127002), που απεικονίζει την εξόφληση των οφειλών της προς τον (01-01-2012 έως 31-12-2012), αντίγραφα αμφοτέρων των οποίων προσκομίζει και επικαλείται **(ΣΧΕΤ. 16, 17)**. Επομένως, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τα προαναφερθέντα, πιστοποιημένα οικονομικά στοιχεία της Κυπριακής εταιρείας, αυτή όφειλε στον το ποσό των 3.943.160,00 Ευρώ, βάσει του από 03-01-2011 Συμφωνητικού Αναθέσεως Χρέους (*Assignment of Debt Agreement*) μεταξύ αυτής, ως αναδόχου, της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ως εκχωρητή, και της προσφεύγουσας (υπό την προηγούμενη, πριν τη μετατροπή της σε Α.Ε. με τον Ν. 2166/1993, μορφή της, ήτοι ως Ε.Π.Ε.), ως οφειλέτη, το οποίο, με σφραγίδα Apostille, προσκομίζει και επικαλείται **(ΣΧΕΤ. 18)**. Υπογραμμίζει δε ότι η επιβεβαίωση της χρονολογίας του εν λόγω Συμφωνητικού προκύπτει από τη συμπερίληψη του ποσού της υποχρεώσεως στον προαναφερθέντα Ισολογισμό της «.....» της 31-12-2011. Με το ανωτέρω Συμφωνητικό η Κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία «.....» δέχθηκε να αναλάβει το οφειλόμενο ποσό ύψους 3.943.126,00 Ευρώ, που είχε να λαμβάνει η Κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία «.....», μοναδικός μέτοχος της οποίας ήταν η ίδια, ενώ η τελευταία αυτή εταιρεία, ήτοι η «.....», δέχθηκε να εκχωρήσει, αναθέσει και μεταφέρει στη «.....» όλα τα δικαιώματα και τους τόκους της οφειλής της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Επομένως, κατόπιν των ανωτέρω, η εταιρεία με την επωνυμία «.....» όφειλε προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» ποσό χρέους ύψους 3.943.126,00 Ευρώ, λόγω της αναθέσεώς του από αυτή. Δημιουργήθηκε, έτσι, κατ' ουσίαν οφειλή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς την εταιρεία με την επωνυμία

«.....», η οποία, μετά το κλείσιμο της τελευταίας, μεταφέρθηκε προς τον πραγματικό μέτοχό της, Προς επιβεβαίωση και επίρρωση των ανωτέρω, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, υπογράφηκε η από 28-12-2012 Συμφωνία Εξοφλήσεως Οφειλών μεταξύ της ίδιας, της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και του, την οποία, με σφραγίδα Apostille, προσκομίζει και επικαλείται **(ΣΧΕΤ. 19)**, συμφωνήθηκε, δε, με αυτή, επειδή η «.....» αποφάσισε να κλείσει, να πληρώσει η πρώτη, ήτοι η προσφεύγουσα, την οφειλή της προς τη δεύτερη και η δεύτερη τη δική της οφειλή της προς τον

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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

Επειδή επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή η φορολογική αρχή ως προς την εξόφληση της δανειακής υποχρέωσης αναφέρει επί της οικείας έκθεσης ελέγχου ότι «...*οι επιταγές που εκδόθηκαν από την προς την εταιρεία, ουδέποτε έφτασαν σε λογαριασμό αυτής, αφού αποδείχτηκε ότι οι ενέργειες που εκτελούνταν ήταν οι εξής:*

- *διενέργεια μεταφοράς του ποσού από τον λογαριασμό του προς τον εταιρικό λογαριασμό.*
- *Έκδοση ισόποσης επιταγής προς την με ταυτόχρονη οπισθογράφιση της από τον*
- *Κατάθεση της επιταγής στον ατομικό λογαριασμό του*

και αξίζει να σημειώσουμε ότι όλες αυτές οι συναλλαγές διενεργούνταν στο ίδιο υποκατάστημα της με κωδικό στην

Συνεπώς καμία επιταγή δεν έφτασε στην η οποία εδρεύει στην Κύπρο αλλά ούτε και σε τραπεζικό της λογαριασμό.

Η βεβαίωση που προσκομίστηκε από ορκωτό ελεγκτή της Κύπρου βάσει της οποίας, επιβεβαιώνεται η διενέργεια λογιστικών εγγραφών για την εξόφληση του δανείου από την, δεν αναιρεί καμία διαπίστωση του ελέγχου διότι αφενός μεν, δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά βιβλία και οι οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω εταιρείας προκειμένου να διαπιστώσει ο έλεγχος τα όσα βεβαιώνονται καθώς και τη δυνατότητα επιστροφής κεφαλαίου στον (το αν παρουσιάζεται κεφάλαιο και τη χρονολογία καταβολής του), αφετέρου δε, δεν αλλάζει τα πραγματικά περιστατικά όπως έχουν διαπιστωθεί από τον παρών έλεγχο.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Α.Ν. 573/1968 (Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/ τ. Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου

συμβάσεως, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος» ορίζεται ότι:

«1. Αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα ανταλλάσσουν σχετικές πληροφορίες αναγκαίας δια την εφαρμογήν της παρούσης Συμβάσεως και των εσωτερικών νόμων των Συμβαλλομένων Κρατών οίτινες αναφέρονται εις φόρους αποτελούντας αντικείμενον της παρούσης Συμβάσεως και καθ' ην έκτασιν η φορολογία αύτη συνάδει προς την παρούσαν Σύμβασιν.

Οιαδήποτε πληροφορία ούτως ανταλασσομένη θα θεωρήται απόρρητος και δεν θα αποκαλύπτηται εις οιαδήποτε πρόσωπα ή αρχάς ετέρας πλην εκείνων αίτινες είναι επιφορτισμένοι με την βεβαίωσιν ή είσπραξιν των φόρων, περιλαμβανομένων και των επιφορτισμένων με τον δικαστικόν προσδιορισμόν τούτων και οίτινες φόροι αποτελούν αντικείμενον της Συμβάσεως.

2. Αι διατάξεις της παραγράφου 1 εις ουδεμίαν περίπτωσιν θα έχωσιν την έννοιαν επιβολής επί ενός των Συμβαλλομένων Κρατών της υποχρεώσεως:

α) Να εφαρμόζη διοικητικά μέτρα ευρισκόμενα εις αντίθεσιν προς τους νόμους ή την διοικητικήν πρακτικήν αυτού ή του ετέρου των Συμβαλλομένων Κρατών.

β) Να χορηγή στοιχεία τα οποία δεν παρέχονται βάσει των νόμων ή της συνήθους διοικητικής διαδικασίας αυτού ή του ετέρου των Συμβαλλομένων Κρατών.

γ) Να παρέχη πληροφορίας αίτινες ήθελον αποκαλύψει οιονδήποτε συναλλακτικόν, επιχειρηματικόν, βιομηχανικόν, εμπορικόν ή επαγγελματικόν απόρρητον ή επαγγελματικήν μέθοδον ή πληροφορίας, η αποκάλυψις των οποίων θα ήτο αντίθετος προς την δημοσίαν τάξιν (ordre public).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος για την απόδειξη του πορίσματός της περί άφεσης χρέους έλαβε υπόψη της τη βεβαίωση του ορκωτού ελεγκτή της Κύπρου ως προς τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών για την εξόφληση του δανείου από την
Ωστόσο, δεν έκανε αποδεκτούς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς διότι δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά βιβλία και οι οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω εταιρείας, προκειμένου, να διαπιστώσει ο έλεγχος τα όσα βεβαιώνονται, καθώς, και τη δυνατότητα επιστροφής κεφαλαίου στον

Επειδή η φορολογική αρχή, έχοντας στη διάθεσή της την προσκομισθείσα βεβαίωση του ορκωτού ελεγκτή και συγκεκριμένες προβαλλόμενες αιτιάσεις, αναφορικά με την δανειστρια κυπριακή εταιρεία, θα μπορούσε να αποστείλει στη ΔΟΣ αίτημα για διοικητική συνδρομή από την Κύπρο, προκειμένου να ελεγχθούν από τις αρμόδιες φορολογικές

αρχές του αντισυμβαλλόμενου κράτους οι εγγραφές στα βιβλία της κυπριακής εταιρείας και να διαπιστωθεί με βεβαιότητα εάν πράγματι υπήρξε δάνειο, εάν υπήρξε υποχρέωση της εν λόγω εταιρείας προς τον , δεδομένου ότι δεν προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις και τα ισοζύγια της κυπριακής εταιρείας που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το από 14/09/2020 υπόμνημά της τότε δημιουργήθηκε το ποσό των 3.952.313,29€ που εμφανίζεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό, ποιος το κατέθεσε καθώς και τι απέγινε το εν λόγω ποσό μετά την «άφεση χρέους».

Επειδή, περαιτέρω, όπως προέκυψε και από τις απόψεις που εξέθεσε προφορικώς ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας, στην ακρόαση που έλαβε χώρα στην υπηρεσία μας την 25/09/2020, επί σχετικών ερωτήσεων που υποβλήθηκαν, τόσο η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία όσο και η η οποία εκχώρησε την απαίτηση στην βάσει του από 03-01-2011 Συμφωνητικού, είναι εταιρείες «φακέλου», με έδρα σε δικηγορικά γραφεία της Κύπρου και δεν παρουσιάζουν από την ίδρυσή τους καμία άλλη δραστηριότητα, πέρα από αυτή της μεταξύ τους δανειοδότησης. Επιπροσθέτως, πρέπει να επισημανθεί και να ληφθεί υπόψη, σε συνδυασμό με τα παραπάνω αναφερόμενα, ότι από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τόσο η προσφεύγουσα εταιρεία όσο και οι δύο προαναφερθείσες (..... και) ανήκουν όλες στο ίδιο φυσικό πρόσωπο και συγκεκριμένα στον

Επειδή περαιτέρω από το αρχείο της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ότι την 06/10/2014 υπεβλήθη στην υπηρεσία μας η με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της ήδη προσφεύγουσας με την παρούσα εταιρείας «.....», στρεφόμενη κατά της υπ' αριθ. /2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Σύμφωνα με τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στον φάκελο της εν λόγω προσφυγής η διαφορά φόρου που καταλογίστηκε από τον έλεγχο προέκυψε διότι δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δαπάνη ύψους 220.204,50 € που αφορούσε χρεωστικούς τόκους. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, στις 03/08/2002 σύναψε δανειακή σύμβαση με την εταιρεία που εδρεύει στην Κύπρο. Το ποσό του δανείου ανήλθε σε 5.000.000,00 ευρώ και η δανειολήπτρια, και προσφεύγουσα εταιρεία, θα το εξοφλούσε σε μια περίοδο 15 ετών. Η προσφεύγουσα είχε ισχυριστεί ότι στα πλαίσια της συνεργασίας της με την εταιρεία, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Κύπρου και η οποία εξεχώρησε τις απαιτήσεις της στην εταιρεία, είχαν συνάψει συμβάσεις δανειοδότησης από το έτος 1996 και έπειτα

οι οποίες είχαν χαρακτήρα αλληλόχρεου λογαριασμού. Ωστόσο, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τη διαχειριστική περίοδο 2010 από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, απορρίφθηκαν οι δαπάνες που αφορούσαν τους χρεωστικούς τόκους, διότι δεν προσκομίσθηκαν τα απαιτούμενα στοιχεία για την αναγνώριση του δανείου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, η σύμβαση δανείου δεν έχει συναφθεί με πιστωτικό ίδρυμα αλλά με εταιρεία χρηματοδότησης στην αλλοδαπή, δεν είναι μεταφρασμένη αλλά ούτε και θεωρημένη από τον αρμόδιο πρόξενο και επιπλέον δεν προσκομίσθηκε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της δανείστριας εταιρείας. Πέραν αυτών, δεν προσκομίσθηκαν έγγραφα από τα οποία να προκύπτει η είσπραξη του δανείου καθώς και η ημερομηνία που αυτή πραγματοποιήθηκε, ούτε το ύψος των τοκοχρεωλυτικών δόσεων που καταβλήθηκαν για την αποπληρωμή του εν λόγω δανείου.

Επειδή από την αντιπαραβολή των εγγράφων και του συνόλου των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονταν αφενός στην με αρ. πρωτ./2014 και αφετέρου στην ήδη κρινόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, διαπιστώνεται ότι τόσο ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, όσο και ο παρών που διενεργήθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ, είχαν ως κοινό αντικείμενο τους την από 03/01/2011 σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας, της εταιρείας (στην οποία εκχωρήθηκε η απαίτηση) και της (η οποία προέβη στην εν λόγω εκχώρηση).

Επειδή η υπηρεσία μας την 05/12/2014 εξέδωσε την με αριθ. απόφαση με την οποία απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανής προσφυγή με το σκεπτικό ότι: *«Επειδή δεν προσκομίσθηκε κανένα τραπεζικό έγγραφο που να πιστοποιεί την εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό ως προϊόν της δανειακής σύμβασης, μεταξύ της προσφεύγουσας και της αλλοδαπής κυπριακής εταιρείας, ορθά αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο η υλοποίηση της σύμβασης αυτής και κατ' επέκταση δεν αναγνωρίσθηκαν δεδουλευμένοι τόκοι με τους οποίους επιβάρυνε τα αποτελέσματά της.»*

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει ότι ο παρών έλεγχος, προκειμένου να τεκμηριώσει το πόρισμά του και να καταλογίσει φόρο εισοδήματος από την άφεση χρέους, έκρινε με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ότι πράγματι υφίσταται δανειακή υποχρέωση της προσφεύγουσας προς την κυπριακή Ωστόσο, δεν έλαβε υπόψη του, τον ήδη διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς έλεγχο, ούτε και την σχετικώς εκδοθείσα με αριθ./2014 απόφαση της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τα οποία κρίθηκε ότι η επικαλούμενη σύμβαση δανείου δεν αποδεικνύονταν ότι είχε υλοποιηθεί στην πράξη. Περαιτέρω, στον προαναφερθέντα φάκελο

υφίστανται και άλλα στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να διερευνηθούν και να ληφθούν υπόψη από τη φορολογική αρχή κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, όπως λ.χ. η Σύμβαση δανειοδότησης με ημερομηνία 28/06/1996 της εταιρείας με την εταιρεία, η από 01/08/1998 Σύμβαση Πιστώσεως με ανοιχτό (αλληλόχρεο) λογαριασμό των ίδιων ως άνω εταιρειών κ.ο.κ. Άλλωστε, όπως και ο έλεγχος παραθέτει στην οικεία έκθεση (σελ. 4) η προσφεύγουσα εταιρεία προήλθε από μετατροπή της εταιρείας, η οποία προηγουμένως έφερε την ονομασία Συνεπώς, όλες οι προαναφερθείσες συμβάσεις, αφορούσαν δανειοδοτήσεις μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιρειών, οι οποίες στο σύνολό τους ανήκαν στο νόμιμο εκπρόσωπο της ήδη προσφεύγουσας

Επειδή εφόσον η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων διαπιστώνεται ότι δεν ολοκληρώθηκαν κατ' αρχάς από τη φορολογική αρχή οι προσήκουσες ελεγκτικές ενέργειες στα πλαίσια διοικητικής συνδρομής, προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με το αν υφίσταται υποχρέωση τόσο της προσφεύγουσας εταιρείας προς την κυπριακή όσο και της τελευταίας προς τον Περαιτέρω, δεν λήφθηκε υπόψη ο ήδη προηγηθείς έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς που αφορούσε την κρινόμενη με την παρούσα σύμβαση δανείου.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου και κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη που ερείδεται σε αυτήν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, αναζητώντας αφενός μέσω της Δ.Ο.Σ. διοικητική συνδρομή από την

Κύπρο και λαμβάνοντας αφετέρου υπόψη το πόρισμα και όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο ήδη διενεργηθείς κατά το έτος 2014 έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση.

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή.

Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμών φόρων και προστίμων παρατείνεται κατά ένα έτος. Συνεπώς, ο έλεγχος εφόσον δεν είχε τη δυνατότητα να τεκμηριώσει επαρκώς την κρίση του με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του, όφειλε να αποστείλει σχετικό αίτημα διοικητικής συνδρομής στη Δ.Ο.Σ., δεδομένου ότι δεν τίθεται, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ζήτημα παραγραφής, καθόσον δύναται να επανέλθει, υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες που θα τεθούν στη διάθεσή του από τη Δ.Ο.Σ., θα αξιολογηθούν ως νέα στοιχεία.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή προστίμου για μη προσκόμιση στοιχείων, τα οποία εν τέλει προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους 1.500,00€ σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 λόγω μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στα με αριθ. πρωτ./2019 (αρχικό) και/2019 (συμπληρωματικό) αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όπως ευθέως συνομολογείται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (βλ. σελ. 4 αυτής), με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Υπόμνημα παρασχέθηκαν στον έλεγχο τα αιτηθέντα στοιχεία. Επομένως, εξέλιπε και, σε κάθε περίπτωση, δεν προσέλαβε οριστικό χαρακτήρα η μη προσκόμιση αυτών, με αποτέλεσμα να μην νομιμοποιείται, πλέον, η τυχόν επιβολή προστίμου.

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά ότι έως τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ως όφειλε στα δύο κοινοποιηθέντα αιτήματα και δεν παρείχε τις πληροφορίες τις οποίες εγγράφως αιτήθηκε.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος καταλόγισε την παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αιτήματα του άρθρου 14 ΚΦΔ και όχι της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων όπως παρελκυστικά ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή όπως ορθώς επισημαίνεται από τη φορολογική αρχή, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που αποδεδειγμένα έλαβε χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά τον χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας που τίθεται από τη φορολογική διοίκηση με το σχετικό αίτημα. Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο το οικείο πρόστιμο, καθόσον η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν παρείχε τις ζητούμενες πληροφορίες εντός της ταχθείσας, τόσο με το με αρ. πρωτ./2019 αρχικό, όσο και με το υπ' αρ. πρωτ./2019 συμπληρωματικό αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ, προθεσμίας των πέντε (5) ημερών. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της αβάσιμα προβάλλεται και απορρίπτεται.

Επειδή, ως προς την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και ειδικότερα αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «*Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια*».

Επειδή τόσο στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, όσο και στον ν. 4169/1961

δεν υφίσταται διάταξη η οποία να ρυθμίζει το χρόνο παραγραφής. Συνεπώς, οι σχετικές αξιώσεις του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου καθώς και της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών (σχετ. ΣτΕ 1561/2003) υπόκεινται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2579/1998, ΣτΕ 3389/1999, ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, ωστόσο το ΣτΕ με τη νεότερη με αριθ./2020 απόφασή του επικύρωσε την υπ' αριθ./2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, κρίνοντας ως προς το παραπάνω ζήτημα τα ακόλουθα: «5. ... Εξάλλου, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 ΑΚ, η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ ΣτΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). Αντιθέτως, 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 (ΚΦ.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 84του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάση δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..... Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη των Παρέδρων, η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείπει ειδικής νομοθετικής ρύθμισης τις αξιώσεις του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (.....), πλην, κατά το μέρος που προβλέπει εικοσαετή προθεσμία παραγραφής

αναφορικά με τις εν λόγω αξιώσεις (.....), υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον (κατά τα αναφερόμενα στη γνώμη που επικράτησε, δια του ελέγχου των στοιχείων που τηρούνται προς εκπλήρωση λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και ιδίως εκείνης σε φορολόγηση του εισοδήματος) εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 ΚΝ.Τ.Χ) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του ΚΝ.Τ.Χ (πρβλ. ΣΤΕ 1738/2017 Ολομ., 732/2019 7μ., προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΕ επί της υπόθεσης C 341/2013).»

Επειδή με την Ε. 2147/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«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», καθόσον 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.»

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., 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, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις: α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017).

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 (όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν. 3522/2006 (22/12/2006) και μετά), ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.....»

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται: «Συνεπώς, δεν

αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση

τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ.

Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχου διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14).

Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί

ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με την προαναφερθείσα Ε. 2147/2020 εγκύκλιο και την υπ' αριθ. 433/2020 απόφαση ΣτΕ, η περίοδος της παραγραφής εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου και συμπληρώνεται με την παρέλευση της πενταετίας, ενώ κατ' εξαίρεση με την παρέλευση δεκαετίας εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για τις χρήσεις 2013 και 2014, δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ. Σύμφωνα δε με την οικεία έκθεση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν στη διαχειριστική περίοδο 2013 αναλήψεις/καταθέσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και του μετόχου, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου Οι εν κινήσει κρίθηκε ότι αφορούν δάνεια κινούμενα ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί και υπήχθησαν σε φορολογία τελών χαρτοσήμου κατά τις διατάξεις της παρ. 5γ του άρθρου 15 ΚΝΤΧ. Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου της εξεταζόμενης υπόθεσης, προκύπτει ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε σε στοιχεία που αντλήθηκαν από το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών του φυσικού προσώπου και από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, δεν υφίστανται, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, συμπληρωματικά στοιχεία της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, που να περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση του αρχικού χρόνου παραγραφής, ώστε να παρατείνουν το δικαίωμα του Δημοσίου στη δεκαετία. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, στην κρινόμενη περίπτωση, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ για τη χρήση 2013 υπόκειται, σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα, στον κανόνα πενταετούς παραγραφής. Ειδικότερα, η παραγραφή άρχεται την 31/12/2013, ήτοι κατά το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου και συμπληρώνεται με την παρέλευση της πενταετίας, ήτοι την 31/12/2018. Επομένως, η Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 καθίσταται ακυρωτέα, καθόσον, κατά το χρόνο έκδοσής της, την 20/12/2019, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου για τη εν λόγω χρήση είχε, ήδη από την 31/12/2018, υποπέσει σε παραγραφή.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 16/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

α) την απόρριψη και την επικύρωση της υπ’ αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

β) την αποδοχή και ακύρωση, λόγω παραγραφής, του υπ’ αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

γ) την αποδοχή και ακύρωση, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, της υπ’ αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η αρμόδια ως άνω φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά βάσει της παρούσας απόφασης:

Α) Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013	1.500,00	1.500,00
Σύνολο	1.500,00	1.500,00

Β) Τέλη Χαρτοσήμου

ΕΤΟΣ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χαρτόσημο	7.366,48	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	1.473,30	0,00
Πρόστιμο αρ. 72 παρ. 17 ΚΦΔ	9.419,67	0,00
Σύνολο	18.259,45	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.