



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2021  
Αριθμός απόφασης: 2940

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

### ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

ε. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**2.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**3.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08/02/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της κυπριακής εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** ....., με έδρα του εν Ελλάδι υποκαταστήματός της επί της ....., στο ....., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

α) Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 - 31/12/2014,

β) Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 - 31/12/2015,

γ) Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών

χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο 1/1/2016 - 31/12/2016,

δ)Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών

χαρτοσήμου, για τη φορολογική περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017,

ε)Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για τη φορολογική περίοδο 1/1/2018 - 31/12/2018,

στ)Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1/1/2014 - 31/12/2014,

ζ)Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 1/1/2015 - 31/12/2015,

η)Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1/1/2016 - 31/12/2016,

θ)Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1/1/2017 - 31/12/2017,

ι)Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1/1/2018 - 31/12/2018,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/02/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της κυπριακής εταιρείας «.....», **ΑΦΜ .....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**α)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 - 31/12/2014 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό τέλους χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ΕΥΡΩ 67.596,18 και προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 50% ΕΥΡΩ 33.798,09, ήτοι συνολική οφειλή ΕΥΡΩ 101.394,27.**

**β)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 - 31/12/2015 με καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό τέλους χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ΕΥΡΩ 40.050,66 και προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 50% ΕΥΡΩ 20.025,33, ήτοι συνολική οφειλή ΕΥΡΩ 60.075,99.**

**γ)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη φορολογική περίοδο 1/1/2016 - 31/12/2016 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό τέλους χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ΕΥΡΩ 39.812,57 και προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 50% ΕΥΡΩ 19.906,29, ήτοι συνολική οφειλή ΕΥΡΩ 59.718,86.**

**δ)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη φορολογική περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017 καταλογίσθηκε σε βάρος**

της προσφεύγουσας συνολικό ποσό τέλους χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ΕΥΡΩ 45.103,47 και προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 50% ΕΥΡΩ 22.551,74, ήτοι συνολική οφειλή ΕΥΡΩ 67.655,21.

ε)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη φορολογική περίοδο 1/1/2018 - 31/12/2018 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό τέλους χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ΕΥΡΩ 1.672,44 και προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 10% ΕΥΡΩ 167,24, ήτοι συνολική οφειλή ΕΥΡΩ 1.839,69.

στ)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για το φορολογικό έτος 1/1/2014 - 31/12/2014 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ΕΥΡΩ 77.084,17 και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης ΕΥΡΩ 19.271,04, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών ΕΥΡΩ 96.355,21.

ζ)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για το φορολογικό έτος 1/1/2015 - 31/12/2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ΕΥΡΩ 105.547,49 και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης ΕΥΡΩ 52.773,75, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών ΕΥΡΩ 158.321,24.

η)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για το φορολογικό έτος 1/1/2016 - 31/12/2016 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ΕΥΡΩ 120.377,74 και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης ΕΥΡΩ 30.094,44, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών ΕΥΡΩ 150.472,18.

θ)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για το φορολογικό έτος 1/1/2017 - 31/12/2017 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ΕΥΡΩ 43.299,21 και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης ΕΥΡΩ 4.329,92, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών ΕΥΡΩ 47.629,13.

ι)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η ζημιά που αναγνωρίζεται στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 1/1/2018 - 31/12/2018 κατά ΕΥΡΩ 169.180,71, ήτοι από ΕΥΡΩ 2.971.011,65 σε ΕΥΡΩ 2.801.830,94.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 08/12/2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ....

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ. ....../.../..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκαν διαφορές εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου ως εξής:

#### **Α)Διαφορές εισοδήματος**

Για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2014 - 31/12/2014, 1/1/2015 - 31/12/2015, 1/1/2016 - 31/12/2016, 1/1/2017 - 31/12/2017, 1/1/2018 - 31/12/2018 προκύπτουν λογιστικές διαφορές στη Φορολογία Εισοδήματος από την εφαρμογή των διατάξεων περί ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες έχουν ως εξής:

Είδος Φορολογίας	2014	2015	2016	2017	2018
Ενδοομιλικές Συναλλαγές:					

Τιμολόγηση ασφαλιστικής προμήθειας	380.803,18	115.297,81	153.509,05	66.971,27	58.642,88
Διακανονισμός οφειλής .....	116.033,54	149.752,64	0,00	0,00	0,00
Καταθέσεις σε .....	0,00	17.667,11	32.207,83	61.798,50	28.760,53
Καταθέσεις σε ....., .....	0,00	0,00	10.120,51	0,00	0,00
Σύναψη δανείου .....	0,00	0,00	0,00	0,00	2.250,66
Σύναψη δανείου .....	0,00	5.916,84	3.577,82	1.217,63	
Αγορά ομολογιών .....	0,00	0,00	90.643,76	19.527,85	79.319,01
<b>Σύνολο Λογιστικών Διαφορών</b>	<b>496.836,72</b>	<b>288.634,40</b>	<b>290.058,97</b>	<b>149.515,25</b>	<b>168.973,08</b>

## Β) Διαφορές τελών χαρτοσήμου

Για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2014 - 31/12/2014, 1/1/2015 - 31/12/2015, 1/1/2016 - 31/12/2016, 1/1/2017 - 31/12/2017, 1/1/2018 - 31/12/2018 προκύπτουν διαφορές τελών χαρτοσήμου οι οποίες έχουν ως εξής:

Χρήση/ Μήνας	Υποκείμενη Αξία	Τέλη Χαρτοσήμου	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	Σύνολο
2014	2.816.507,40	56.330,15	11.266,03	67.596,18
2015	2.264.740,90	33.375,56	6.675,12	40.050,68
2016	3.182.604,86	33.177,13	6.635,44	39.812,57
2017	3.714.373,53	37.586,23	7.517,24	45.103,47
2018	123.185,04	1.393,70	278,75	1.672,45

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1ος ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Κατά χρόνο αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παρόδου της αποκλειστικής, εκ του νόμου, προθεσμίας του ενός (1) μηνός. Στην υπό κρίση περίπτωση, την 29<sup>η</sup> Οκτωβρίου 2020 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπέβαλε εμπροθέσμως τις αντίθετες απόψεις επί των διαπιστώσεων του Ελέγχου με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2020 υπόμνημά της. Ωστόσο, άπασες οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες είναι δυσμενείς καταλογιστικές πράξεις, εκδόθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση την 8<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2020.

**2ος ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Τα προβλεπόμενα από το άρθρο 58 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 πρόσπιμα αντίκεινται στο Σύνταγμα και την αρχή της αναλογικότητας

**3ος ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένη χαρτοσήμανση των λογιστικών εγγραφών αντί των ιδιωτικών συμφωνητικών δήλωσης αναγνώρισης χρέους - Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει τέλος χαρτοσήμου για τις δηλώσεις αναγνώρισης χρέους που έχουν υπογραφεί το έτος 2014 ή κατά τα προηγούμενα έτη. Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι διακανονισμοί απαιτήσεων για τους οποίους έχουν γίνει οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές έχουν καταρτιστεί, κατά κανόνα, με έγγραφα ιδιωτικά συμφωνητικά «Δήλωσης Αναγνώρισης Χρέους» συναφθέντα με τους συνεργάτες της Εταιρείας και αφορούν την καταβολή ασφαλίσεων επί ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εξέδωσαν οι συνεργάτες της (μείον των προμηθειών τους), τα οποία δεν καταβλήθηκαν εμπροθέσμως στην Εταιρεία, οπότε με τη σχετική σύμβαση αναγνώρισης χρέους οι συνεργάτες της αναγνώρισαν το

χρέος τους και συμφώνησαν να καταβάλλουν τις οφειλές με διακανονισμό. Ωστόσο, παρά την ύπαρξη έγγραφων συμβάσεων αναγνώρισης χρέους, ο Έλεγχος, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, χαρτοσήμανε τις λογιστικές εγγραφές που παραπέμπουν στους υπό κρίση διακανονισμούς, και όχι τα οικεία έγγραφα ιδιωτικά συμφωνητικά δήλωσης αναγνώρισης χρέους. Επομένως, για όλους τους διακανονισμούς οφειλών για τους οποίους έχει υπογραφεί ιδιωτικό συμφωνητικό μέσα στο έτος 2013 ή σε προηγούμενα έτη, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου και ειδική υπέρ ΟΓΑ κοινωνική εισφορά έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή, που εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, (σχετ. ΣΤΕ 433/2020, 432/2020 και η Εγκύκλιος Ε.2147/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ), ανεξάρτητα από το εάν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές πραγματοποιήθηκαν εντός του 2014. Όπως επικουρικώς, ακόμα κι αν ήθελε γίνει δεκτό ότι χαρτοσημαίνονται οι λογιστικές εγγραφές και όχι οι έγγραφα συμβάσεις αναγνώρισης χρέους (ισχυρισμό που αρνείται κατηγορηματικά), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει χαρτόσημο έχει και πάλι παραγραφεί για όλες τις λογιστικές εγγραφές του Πίνακα 1 και για τις λογιστικές εγγραφές μέχρι και 28/11/2014 του Πίνακα 2 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

**4<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός τέλους χαρτοσήμου βάσει των ποσών των λογιστικών εγγραφών και όχι των ποσών που πράγματι διακανονίστηκαν με τα συναφθέντα έγγραφα ιδιωτικά συμφωνητικά «Δήλωσης Αναγνώρισης Χρέους» (φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017, 2018). Σε όλα τα φορολογικά έτη (2014-2018), στις περιπτώσεις διακανονισμού ο Έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ επί των ποσών των λογιστικών εγγραφών και όχι επί των ποσών που πράγματι διακανονίστηκαν όπως αυτά προέκυπταν από τα συναφθέντα έγγραφα ιδιωτικά συμφωνητικά «Δήλωσης Αναγνώρισης Χρέους». Ωστόσο, σε πολλές περιπτώσεις, τα ποσά των λογιστικών εγγραφών περιλάμβαναν όχι μόνο τα ποσά που διακανονίστηκαν, όπως αυτά προέκυπταν από τα σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά, αλλά και τα ποσά των προμηθειών που οφείλονταν στους κατά περίπτωση οφειλέτες.

**5<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός τέλους χαρτοσήμου για τα φορολογικά έτη 2014 και 2018 λόγω παράλειψης λήψης υπόψιν υποβληθεισών δηλώσεων χαρτοσήμου εκ μέρους του Ελέγχου και εκ παραδρομής χρεώσεων στον κωδικό 30.90. Παρά το γεγονός ότι η Εταιρεία έχει πράγματι καταβάλει τέλος χαρτοσήμου για συγκεκριμένες συμβάσεις που συνήφθησαν στο πλαίσιο των διακανονισμών απαιτήσεων (....., ..... , ΚΩΔΙΚΟΣ 30.90) ο Έλεγχος, όπως εσφαλμένως, παραλείπει να λάβει υπόψη το σύνολο των υποβληθεισών δηλώσεων, με αποτέλεσμα να καταλογίζει τέλος χαρτοσήμου για λογιστικές εγγραφές για τις οποίες, όμως, στην πραγματικότητα έχει πληρώσει τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου.

**6<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός τέλους χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2014 ειδικά για τις λογιστικές εγγραφές που αφορούν την εταιρεία «.....». Όσον αφορά το ποσό των ΕΥΡΩ 1.069.977,11, ο Έλεγχος θεώρησε ότι συνιστά νέα οφειλή που αναφέρεται σε νέα ασφάλιστρα που διακανονίστηκαν . Ωστόσο για το εν λόγω ποσό καταρτίσθηκε η σύμβαση αναγνώρισης χρέους (δηλαδή για το ποσό των ΕΥΡΩ 2.570.340,80) για την οποία η εταιρεία έχει καταβάλει το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, όπως αποδεικνύεται από την υπ' αριθμ. ....../2014 Δήλωση Τελών Χαρτοσήμου για τη χρήση 2013. Η λογιστική εγγραφή ..... για ΕΥΡΩ 2.145.340,80 αφορά μέρος του οφειλόμενου ποσού που είχε διακανονιστεί δυνάμει της ως άνω Δήλωσης Αναγνώρισης Χρέους (και ανερχόταν

συνολικά σε ΕΥΡΩ 2.570.340,80), για το οποίο έχει πληρωθεί χαρτόσημο ως ανωτέρω. Η δε λογιστική εγγραφή ..... ποσού ΕΥΡΩ 1.069.977,11 αφορά α) το υπόλοιπο ποσό που διακανονίστηκε με την ως άνω Δήλωση Αναγνώρισης Χρέους (ΕΥΡΩ 425.000), για το οποίο έχει επίσης πληρωθεί χαρτόσημο με την υπ' αριθμ. ....../2014 Δήλωση Τελών Χαρτοσήμου, αφού συμπεριλαμβάνεται στο ποσό των ΕΥΡΩ 2.570.340,80, και β) ποσό ΕΥΡΩ 644.977,11, για το οποίο δεν υπάρχει έγγραφη σύμβαση αναγνώρισης χρέους, ούτε άλλου είδους έγγραφη σύμβαση. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, ο καταλογισμός του Ελέγχου επί του ποσού των ΕΥΡΩ 1.069.977,11 είναι αυθαίρετος και εσφαλμένος.

**7ος ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ: Εσφαλμένος καταλογισμός τέλους χαρτοσήμου ειδικά για τις λογιστικές εγγραφές που αφορούν την εταιρεία «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017.** Στα πλαίσια των συναλλαγών της Εταιρείας με την «.....», η Εταιρεία κατέθετε ποσά στην ανωτέρω εταιρεία τα οποία επιστρέφονταν μέσω επιταγών, που είτε εξοφλούνταν, είτε αντικαθίσταντο με νέες επιταγές σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ωστόσο, ο Έλεγχος, εσφαλμένως και αναίτιολογώντας, καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ για τα ίδια ποσά και στις επιταγές και στο λογαριασμό όψεως, ενώ θα έπρεπε να λάβει υπόψη τις κινήσεις στον Λ/Γ 53.20.02287, από τις οποίες προκύπτει ότι το ποσό των επιταγών που δίνονταν στην «.....» κλείνει εντός τριμήνου, με έκδοση νέων, συνήθως ισόποσων επιταγών και κατ' αυτό τον τρόπο δεν αποτελεί νέα χρηματοδότηση, αλλά επιμήκυνση του χρόνου αποπληρωμής.

**8ος ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ: Εσφαλμένος καταλογισμός τέλους χαρτοσήμου ειδικά για τις λογιστικές εγγραφές που αφορούν την εταιρεία «.....» κατά το φορολογικό έτος 2016.** Με την τρίτη προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε τέλος χαρτοσήμου επί υποκείμενης αξίας συναλλαγών ΕΥΡΩ 103.755,64, κατά το φορολογικό έτος 2016, για δήθεν διενέργεια και αποδοχή εμβασμάτων από την προσφεύγουσα με την εταιρεία «.....», που εμπίπτουν στο πλαίσιο καταθέσεων και αναλήψεων χρημάτων εν γένει και πρέπει να χαρτοσημανθούν με συντελεστή 1,2%. Ωστόσο, ο ανωτέρω καταλογισμός και η σχετική προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνουν εσφαλμένα και μη νόμιμα για τους ακόλουθους λόγους: α)Καταρχάς η λογιστική διαφορά ΕΥΡΩ 103.755,64, επί της οποίας υπολογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου, περιλαμβάνει και το ποσό των ΕΥΡΩ 10.000 που αφορά συναλλαγές της χρήσης 2016 με την «.....», για τις οποίες έχει καταβληθεί τέλος χαρτοσήμου, όπως αποδέχεται ο Έλεγχος (σελ. 111 της έκθεσης ελέγχου), και το οποίο πρέπει να αφαιρεθεί και β)Περαιτέρω, το υπόλοιπο ΕΥΡΩ 93.755,64 που απομένει (103.755,64-10.000) αποτελεί προκαταβολή καταβληθείσα εντός του 2016 για υπηρεσίες που ελήφθησαν και τιμολογήθηκαν από την «.....» το 2017.

**9ος ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ: Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρεία «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως 2018.** Κατ' αρχήν εν προκειμένω πρέπει να σημειωθεί ότι οι ελεγχθείσες ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ ελληνικών εταιρειών. Ό,τι αποτελεί έξοδο της μίας αποτελεί έσοδο της άλλης, το οποίο συμποσούται στα αποτελέσματά της. Τα εν λόγω ισχύουν για όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές που αναφέρονται στον έλεγχο στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς την επαλήθευση τήρησης αρχής ίσων αποστάσεων επιλέχθηκε η μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής, με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων από την Εταιρεία, καθώς κατά την υπό εξέταση χρήση η Εταιρεία έλαβε υπηρεσίες ασφαλιστικής διαμεσολάβησης και από ανεξάρτητους

ασφαλιστικούς πράκτορες. Ο έλεγχος κατ' αρχήν αποδέχτηκε πλήρως τη μέθοδο που εφάρμοσε η προσφεύγουσα και επιπλέον αποδέχεται την υιοθέτηση διαφορετικής τιμολογιακής πολιτικής ανάλογα με τον επιτευχθέντα τζίρο πωλήσεως. Εντούτοις, εν συνεχεία ο έλεγχος εσφαλμένως επέλεξε ως δείγμα συγκρίσιμων το σύνολο των ασφαλιστικών πρακτόρων που δραστηριοποιούνται σε κλάδους ανεξαρτήτως κύκλου εργασιών, οι οποίοι όμως, δεν είναι συγκρίσιμοι με τη «.....».

Επιπρόσθετα, σημειώνεται ότι ο υπολογισμός της διαφοράς της ενδοομιλικής τιμολόγησης επί της διαμέσου (Q2), επί της οποίας ο έλεγχος υπολόγισε την αναμόρφωση της Εταιρείας, δεν προβλέπεται από τις διατάξεις των Ν. 4172/2013, 4174/2013 και της ΠΟΛ 1142/2015.

**10<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τον διακανονισμό οφειλών με την εταιρεία «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, που κρίθηκε ως δήθεν σύναψη δανείου. Ο καταλογισμός είναι εσφαλμένος και αντιφατικός διότι οι συναλλαγές της Εταιρείας με τη συνδεδεμένη εταιρεία «.....» δεν αποτελούν δάνειο, αλλά οφειλές που διακανονίστηκαν με σύμβαση αναγνώρισης χρέους για τους οποίους δεν υπολογίζονται τεκμαρτοί τόκοι από 01.01.2014, καθόσον με την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 η έννοια των τεκμαρτών τόκων δεν προβλέπεται πλέον στη νομοθεσία.

**11<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρεία «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 αναφορικά με δήθεν τόκους εμβασμάτων, τα οποία αποτελούν διακανονισμό οφειλής από εισπραγμένα ασφάλιστρα. Η ..... παρέχει υπηρεσίες διαφήμισης δυνάμει της από 31/5/2012 Σύμβασης και των από 5/11/2012, 17/2/2014 και 30/06/2015 Τροποποιήσεων αυτής (επικαλούμενα και προσαγόμενα ΣΧΕΤΙΚΑ 176α & 176β και Φάκελοι Τεκμηρίωσης). Οι εν λόγω υπηρεσίες αφορούν τη προβολή του Υποκαταστήματος και των προϊόντων του σε μέσα μαζικής ενημέρωσης. Ο καταλογισμός του ελέγχου είναι εσφαλμένος διότι οι συναλλαγές της Εταιρείας με τη συνδεδεμένη εταιρεία «.....» δεν αποτελούν δάνειο. Συνεπώς δεν πρόκειται για σύμβαση δανείου ούτε ο έλεγχος επικαλείται ή αποδεικνύει γιατί πρόκειται για δανεισμό, στον οποίο ούτως ή άλλως δεν υπολογίζονται τεκμαρτοί τόκοι από 01.01.2014, καθόσον με την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 η έννοια των τεκμαρτών τόκων δεν προβλέπεται ρητά στη νομοθεσία.

**12<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρεία «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 αναφορικά με τη σύναψη ομολογιακού δανείου και παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος ακρόασής της για τον καταλογισμό κατά το φορολογικό έτος 2018. Το εν λόγω μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο συνήφθη με την «.....» με σκοπό να επενδύσει η προσφεύγουσα τα ταμειακά της διαθέσιμα. Συνεπώς, εσφαλμένως υπολογίζεται διαφορά στους τόκους λαμβάνοντας υπόψη επιτόκιο που υπολογίζεται σε δάνεια, δεδομένου ότι εν προκειμένω εφαρμοστέο τυγχάνει το επιτόκιο που ορθώς έχει υπολογιστεί από την Εταιρεία. Τέλος, ειδικά για το φορολογικό έτος 2018, επισημαίνουμε ότι καταλογίζονται τόκοι για αγορά ομολογιών της «.....» ποσού ΕΥΡΩ 79.319,01 χωρίς, όμως, να εμπεριέχεται σχετική ανάλυση.

**13<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρεία «.....» κατά το φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με τη σύναψη δανείου.

Με τη δέκατη προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκαν εσφαλμένως τεκμαρτοί τόκοι λαμβάνοντας υπόψη επιτόκιο που υπολογίζεται σε δάνεια για την δήθεν επιπρόσθετη φορολογική ενοχή κατά το φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με το από 10.10.2018 δάνειο που συνήψε η Εταιρεία με την «.....» (επικαλούμενο και προσαγόμενο ΣΧΕΤΙΚΟ 185). Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένο το επιτόκιο που υπολογίζεται καθώς το εν λόγω δάνειο συνήφθη με την «.....» με σκοπό να επενδύσει η Εταιρεία τα ταμειακά της διαθέσιμα. Πρόκειται για εναλλακτική επένδυση της Εταιρείας σε ασφαλιστική τοποθέτηση, σύμφωνα με τη συναλλακτική πρακτική που συνηθίζουν να ακολουθούν οι ασφαλιστικές εταιρείες του κλάδου της, η οποία κατ' ουσίαν τεκμηριώνεται ως επένδυση και όχι ως δάνειο αυτό καθαυτό. Συνεπώς, εσφαλμένως υπολογίζονται τεκμαρτοί τόκοι λαμβάνοντας υπόψη επιτόκιο που υπολογίζεται σε δάνεια, ενώ θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη ότι πρόκειται ουσιαστικά για εναλλακτική επένδυση σε ασφαλιστική τοποθέτηση. Επιπλέον, ο Έλεγχος παρέλειψε να λάβει υπόψη τη σχετική αναπροσαρμογή εσόδων από τόκους ποσού ΕΥΡΩ 2.684,59 που έχει γίνει στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2018.

**14<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρεία «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 αναφορικά με το διακανονισμό οφειλής από εισπραγμένα ασφάλιστρα. Με τις έβδομη, όγδοη και ένατη προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκε επιπρόσθετη φορολογική ενοχή κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 για τεκμαρτό εισόδημα που δήθεν προκύπτει από τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρεία «.....». Όπως συνομολογεί ο έλεγχος, οι συναλλαγές αυτές αφορούν σε αναγνώριση οφειλής και διακανονισμό για την εξόφληση απαιτήσεων σε μελλοντικές δόσεις που μέχρι πρότινος ήταν απαιτητές εφάπαξ (επικαλούμενο και προσαγόμενο ΣΧΕΤΙΚΟ 186), οι οποίες, όμως, κατά την άποψη του ελέγχου αποτελούν δήθεν χορήγηση χρηματοδότησης της Εταιρείας προς την «.....» και, υπό την έννοια αυτή, οι διακανονισμοί χρεών αποτελούν στην ουσία συναλλαγές χορήγησης δανειακών κεφαλαίων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών και για το λόγο αυτό προέβη στη συνέχεια στον υπολογισμό τεκμαρτών τόκων. Ωστόσο, ο ως άνω καταλογισμός είναι εσφαλμένος διότι οι συναλλαγές της Εταιρείας με τη συνδεδεμένη εταιρεία «.....» δεν αποτελούν δάνειο, αλλά αναγνώριση οφειλών που διακανονίστηκαν για τους οποίους δεν υπολογίζονται τεκμαρτοί τόκοι από 01.01.2014, καθόσον με την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 η έννοια των τεκμαρτών τόκων δεν προβλέπεται ρητά στη νομοθεσία.

**15<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:** Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με τις εταιρείες «.....» και «.....» κατά το φορολογικό έτος 2016 αναφορικά με τους τεκμαρτούς τόκους

Με την έβδομη προσβαλλόμενη πράξη εσφαλμένα καταλογίζονται κατά το φορολογικό έτος 2016 δήθεν τεκμαρτοί τόκοι επί της διενέργειας εμβασμάτων της Εταιρείας προς τις εταιρείες «.....» και «.....». Ειδικότερα, οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν αφενός λειτουργικά έξοδα στο πλαίσιο τηλεπικοινωνιακών εξόδων, internet και διαχείρισης κλήσεων (.....) αφετέρου ταμειακές διευκολύνσεις (.....), για τις οποίες δεν υπολογίζονται τεκμαρτοί τόκοι από 01.01.2014, καθόσον με την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 η έννοια των τεκμαρτών τόκων δεν προβλέπεται ρητά στη νομοθεσία.



## **A) Ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου**

**Επειδή** στο άρθρο 36 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ε 2147/2020 με ΘΕΜΑ: Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.» αναφέρεται το εξής:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. .../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:

....

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**, σύμφωνα με την Ε 2049/2021 με ΘΕΜΑ: Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται.» διευκρινίζονται τα εξής:

“Με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού.

Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ..

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 συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας 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 στο οποίο αφορούν....».

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.1 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι**

«1. α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

...

«Β. Αι συμβάσεις, εξοφλήσεις και αποδείξεις, αίτινες κατά τας ρητάς διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ελαφρότερον τέλος χαρτοσήμου.

β) Εφ' όσον σύμβασις κατηρτίσθη εγγράφως και υπεβλήθη εξ' υπαρχής εις το τέλος χαρτοσήμου, πάσα εξόφλησις ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις υπόκειται εις πάγιον τέλος δραχμών ..., εκτός αν η απόδειξις αύτη αφορά την καταβολήν τόκων ή άλλων ωφελειών, δι' α δεν κατεβλήθη προηγουμένως το νόμιμον τέλος, οπότε η απόδειξις αύτη υπόκειται εις το τέλος της κλίμακος του άρθρου 12 ή του κατωτέρω άρθρου 14 αναλόγως, προς την φύσιν της κυρίας συμβάσεως. Καθ' ας περιπτώσεις το πάγιον τούτο τέλος τυγχάνει ανώτερον του αναλογικόν τέλους του αντιστοιχούντος είς το ποσόν, δι' ο η απόδειξις ή η εξόφλησις καταβάλλεται το αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου. Εφ' όσον η σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζομένη εξόφλησις αυτής ή η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις..».

**Επειδή στο άρθρο 13 παρ. 3 του Κ.Ν.Τ.Χ ορίζεται :** «Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιονδήποτε και δι' οιονδήποτε αιτίαν, εφ' όσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλ' απορρέει εξ οιοσδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγουμένως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον.».

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:** «1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρο 15, το τέλος ορίζεται "εις δύο επί τοις εκατόν (2%)" της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές.».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.** ορίζεται ότι: «*Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:"1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναππομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.*»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 15 § 5** περίπτωση γ του **ΚΝΧΤ** (π.δ. της 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931, ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: «*[...] Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (1%). Εις ήν περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος [...]*». 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.

Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν **αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:**

**α)** Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

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

**γ)** Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (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 τα τέλη αυτά.

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

Το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό **1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία**, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981).

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131)** ορίζεται ότι «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

**Επειδή** στο **άρθρο 65 του ν.4174/2013** 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** εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προβάλλει αρχικά τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου στο φορολογικό έτος 2014.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης 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.

Εν προκειμένω όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τα τέλη χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές:

Χρήση/ Μήνας	Υποκείμενη Αξία	Τέλη Χαρτοσήμου	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	Σύνολο	Καταληκτική Προθεσμία Δήλωσης
<b>2014</b>	<b>2.816.507,40</b>	<b>56.330,15</b>	<b>11.266,03</b>	<b>67.596,18</b>	
11	1.532.332,11	30.646,64	6.129,33	36.775,97	15/12/2014
12	1.284.175,29	25.683,51	5.136,70	30.820,21	15/01/2015

Από τον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι η ημερομηνία καταβολής για τα τέλη χαρτοσήμου που αφορούσαν τον μήνα Νοέμβριο του 2014 ήταν η **15/12/2014**. Δεδομένου ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, είναι 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, το δικαίωμα για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου που αφορά τον μήνα Νοέμβριο του 2014 έχει

παραγραφεί καθώς η έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2020. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής βασίμως προβάλλεται.

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές τελών χαρτοσήμου οι οποίες αφορούν σε:

#### Α) συναλλαγές αναγνώρισης/ διακανονισμού χρέους ως εξής:

Κατηγορία υποκείμενης συναλλαγής	Συντελεστής	2014	2015	2016	2017	2018
Υποκείμενη αξία συναλλαγών που αποτελούν Αναγνώριση/ Διακανονισμό χρεών βάσει Αναλυτικού Ημερολογίου		6.608.895,92	1.072.814,21	622.752,19	44.250,89	994.582,37
<b>Μείον</b> Επίδικες απαιτήσεις (Λογ. 37.93)		922.090,89	0	402.847,65		923.789,94
Μείον Επίδικες απαιτήσεις που καταχωρήθηκαν εκ παραδρομής στον Λογ. 30.90		0	0	84.795,93		6.093,17
<b>Μείον</b> υποβληθείσες δηλώσεις για τις εν λόγω συναλλαγές αναγνώρισης/ διακανονισμού χρέους		2.809.681,48	0	0		53.578,46
<b>Πλέον</b> υποκείμενη αξία που δεν καλύπτεται από τις υποβληθείσες δηλώσεις		34.288,20	0	0		5.064,24
Μείον :Αποδοχή ισχυρισμών (σελίδα 112 έκθεσης)		94.904,35				
<b>Διαφορά ελέγχου στην υποκείμενη αξία</b>		<b>2.816.507,40</b>	<b>1.072.814,21</b>	<b>135.108,61</b>	<b>44.250,89</b>	<b>16.185,04</b>
<b>Διαφορά ελέγχου στα τέλη χαρτοσήμου &amp; ΟΓΑ λόγω διακανονισμού χρεών</b>	<b>2,40%</b>	<b>67.596,18</b>	<b>25.747,54</b>	<b>3.242,61</b>	<b>1.062,02</b>	<b>388,44</b>

#### Β) συναλλαγές που αφορούν σε ταμειακές διευκολύνσεις (καταθέσεις/αναλήψεις χρημάτων) ως εξής:

Κατηγορία υποκείμενης συναλλαγής	Συντελεστής	2015	2016	2017	2018
Υποκείμενη αξία συναλλαγών που αποτελούν διενέργεια εμβασμάτων από / προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις (..... καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει) βάσει ελέγχου	1,20%	1.330.000,00	1.691.000,00	4.295.000,00	2.375.000
<b>Μείον</b> τιμολογηθείσα δαπάνη διαφημιστικού χρόνου βάσει συμφωνητικού		117.467,29	116.939,38	97.298,21	178.000,00
<b>Μείον</b> εξοφλήσεις λοιπών λειτουργικών εξόδων		30.606,02	6.020,00	832,2	0
<b>Μείον</b> υποβληθείσες δηλώσεις για τις εν λόγω συναλλαγές	1,20%	0	0	950.000,00	2.110.000,00
<b>Καθαρή υποκείμενη αξία συναλλαγών (καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει)</b>	<b>1,20%</b>	<b>1.181.926,69</b>	<b>1.568.040,62</b>	<b>3.246.869,59</b>	<b>87.000,00</b>
Υποκείμενη αξία συναλλαγών που αποτελούν διακίνηση επιταγών εισπρακτέων από / σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (..... καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει ανοικτό υπόλοιπο 31/12) βάσει ελέγχου	1,20%	10.000,00	1.385.699,99	423.253,05	20.000,00
<b>Μείον</b> υποβληθείσες δηλώσεις για τις εν λόγω συναλλαγές	1,20%	0	0	0	0
<b>Καθαρή υποκείμενη αξία συναλλαγών (καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει)</b>	<b>1,20%</b>	<b>10.000,00</b>	<b>1.385.699,99</b>	<b>423.253,05</b>	<b>20.000,00</b>
Υποκείμενη αξία συναλλαγών που αποτελούν διενέργεια εμβασμάτων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (.....) βάσει ελέγχου	1,20%	0	210.000,00	0	0
<b>Μείον</b> τιμολογηθείσα δαπάνη παροχής υπηρεσιών			116.244,36		

Μείον υποβληθείσες δηλώσεις για τις εν λόγω συναλλαγές	1,20%	0			0
Καθαρή υποκείμενη αξία συναλλαγών (καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει)	1,20%	0,00	93.755,64	0,00	0,00
Συνολική διαφορά στην υποκείμενη αξία συναλλαγών (καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει)	1,20%	1.191.926,69	3.047.496,25	3.670.122,64	107.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ λόγω συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις	1,20%	14.303,12	36.569,96	44.041,47	1.284,00

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πέραν του ισχυρισμού της σχετικά με την παραγραφή, ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου που αφορούν σε αναγνώριση και διακανονισμό χρεών ισχυρίζεται επίσης τον εσφαλμένο καταλογισμό τέλους χαρτοσήμου βάσει των ποσών των λογιστικών εγγραφών και όχι των ποσών που πράγματι διακανονίστηκαν με τα συναφθέντα έγγραφα ιδιωτικά συμφωνητικά «Δήλωσης Αναγνώρισης Χρέους».

Σημειώνεται ότι οι ισχυρισμοί που αφορούν σε συναλλαγές μέχρι τον μήνα Νοέμβριο του φορολογικού έτους 2014 (συναλλαγές ..... , ..... , ..... ) δεν λαμβάνονται υπόψη καθώς ως ανωτέρω αναφέρθηκε υφίσταται θέμα παραγραφής.

Ως προς τις λοιπές συναλλαγές για τις οποίες δεν υφίσταται θέμα παραγραφής (12/2014 και φορολογικά έτη 2015-2081) από την οικεία έκθεση ελέγχου και από την εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε επισκόπηση των σχετικών συμβάσεων διακανονισμού χρέους και στην πλειονότητα αυτών γίνεται καταρχήν σαφής μνεία ότι το διακανονισθέν χρέος προκύπτει μετά από αφαίρεση της αναλογούσας ασφαλιστικής προμήθειας που αποτελεί αμοιβή του ασφαλιστικού πράκτορα, ως εκ τούτου στα ποσά των διακανονισμών δεν συμπεριλαμβάνονται και οι ασφαλιστικές προμήθειες. Εν συνεχεία η επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί των ανωτέρω διακανονισμών από τον έλεγχο πραγματοποιήθηκε αφού αφαιρέθηκαν οι επίδικες απαιτήσεις καθώς και η όποια αξία που δηλώθηκε με τις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις ΚΝΤΧ από την προσφεύγουσα εταιρεία (η οποία αφορούσε στις συμβάσεις αναγνώρισης/διακανονισμού χρέους). Ήτοι η επιβολή τέλους χαρτοσήμου έγινε σε επιπλέον ποσά αναγνωρίσεων/διακανονισμών χρέους που είχαν καταχωρηθεί στα επίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, πέραν αυτών που αναφέρονταν στις συμβάσεις αναγνώρισης χρέους.

Ειδικά για τις συναλλαγές με την ..... που αμφισβητεί κυρίως η προσφεύγουσα και ως προς το ποσό των 1.069.977,11 ευρώ ισχυριζόμενη ότι μέρος αυτού (425.000 ευρώ) πρόκειται για τον παλιό διακανονισμό ποσού 2.570.340,80 ευρώ για το οποίο έχει καταβληθεί χαρτόσημο ενώ για το υπόλοιπο ποσό δεν υφίσταται σχετική σύμβαση ή σχετικό έγγραφο αναγνώρισης/διακανονισμού χρέους.

Ωστόσο από την προσκομισθείσα δήλωση αναγνώρισης χρέους δεν διαπιστώνεται ότι το εν λόγω ποσό των 1.069.977,11 ευρώ ο οποίος στα λογιστικά βιβλία απεικονίζεται ως νέος διακανονισμός εμπεριέχεται στην δήλωση αναγνώρισης χρέους.

Ειδικότερα από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι:

-πρόκειται (όπως η προσφεύγουσα πληροφόρησε τον έλεγχο) για περίπτωση αναγνώρισης/διακανονισμούς χρέους, και συγκεκριμένα στα λογιστικά βιβλία ως προς τους διακανονισμούς σχετικά με την ..... εμφανίζονται οι παρακάτω εγγραφές:

Αρ.Εγγ	Ημ_νία	Παραστατικό	Δ/θμιος	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση
053082	30/09/2014	1647	33.95.00060	..... ΔΙΑΚ/ΣΜΟΣ	<b>ΜΤΦ ΣΕ 33.95.00060</b> <b>ΔΙΑΚ/ΣΜΟΣ .....</b>	2.145.340,80
078422	31/12/2014	1880	33.95.00060	..... ΔΙΑΚΑΝ/ΣΜΟΣ	<b>..... ΜΤΦ ΑΠΟ</b> <b>33.95.0024 ΝΕΟΣ</b> <b>ΔΙΑΚΑΝ</b>	1.069.977,11

Και,

- στην σελίδα σελ.108 της οικείας έκθεσης ελέγχου ως προς το ανωτέρω ποσό αναλύονται τα εξής:

«Όσον αφορά το ποσό €2,145,340.80 σύμφωνα με την ανάλυση στην ενότητα 6.1.2 το εν λόγω ποσό δεν έχει περιληφθεί στην ονομαστική αξία διακανονισμών που αποτελούν λογιστική διαφορά του ελέγχου. Συγκεκριμένα το εν λόγω ποσό περιλαμβάνεται στο ποσό €2.809.681,48 για το οποίο ο έλεγχος αποδέχεται την ορθή υποβολή δηλώσεων χαρτοσήμου.

Όσον αφορά το ποσό €1.069.977,11 ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη σχετική σύμβαση αποπληρωμής, τις λογιστικές εγγραφές, την κίνηση του Λογαριασμού σύμφωνα με το Ημερολόγιο και την κίνηση του λογαριασμού 30 για την ..... (κλάδοι ασφάλισης) κατάρτισε τον πίνακα αποπληρωμής της διακανονισθείσας οφειλής για τη Χρήση 2014:

Ημ_νία	Δόση	Αξία διακανονισμού	Μήνας
01/01/2014		2.370.340,80	1
01/02/2014	25.000	2.345.340,80	2
01/03/2014	25.000	2.320.340,80	3
01/04/2014	25.000	2.295.340,80	4
01/05/2014	25.000	2.270.340,80	5
01/06/2014	25.000	2.245.340,80	6
01/07/2014	25.000	2.220.340,80	7
01/08/2014	25.000	2.195.340,80	8
01/09/2014	25.000	2.170.340,80	9
30/09/2014	25.000	2.145.340,80	9

Όπως είναι εμφανές, το υπόλοιπο της διακανονισθείσας οφειλής στις 30/09/2014 ημερομηνία τελευταίας καταβολής ανέρχεται ήδη σε €2.145.340,80 και επί του οποίου προστίθεται το ποσό €1.069.977,11 ως νέα οφειλή κι όχι υφιστάμενη που συμπεριλαμβάνεται. Εξάλλου από το Ημερολόγιο προκύπτει ότι ο λογαριασμός 30 για την ..... χρεώθηκε με ασφάλιστρα για τη Χρήση 2014 .. . Συνεπώς το ποσό €1.069.977,11 αναφέρεται σε νέα ασφάλιστρα που διακανονίσθηκαν, κι όχι σε ασφάλιστρα του παρελθόντος όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη.».

Τέλος η επιβολή τελών χαρτοσήμου διενεργήθηκε σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 1 εδ. α` του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/28.7.31) και του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, όπου προβλέπεται ότι η φορολογική ενοχή στη φορολογία χαρτοσήμου γεννάται από την κατάρτιση του εγγράφου και, μόνο όταν δεν υπάρχει σύμβαση, από τη διενέργεια της εγγραφής στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία μπορεί να αναπληρώσει την ελλείπουσα έγγραφη σύμβαση.

Ενώ ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου που αφορούν σε καταθέσεις/αναλήψεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι:

α)ο έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ για τα ίδια ποσά και στις επιταγές και στο λογαριασμό όψεως, ενώ θα έπρεπε να λάβει υπόψη τις κινήσεις στον Λ/Γ 53.20.02287, από τις οποίες προκύπτει ότι το ποσό των επιταγών που δίνονταν στην «.....» κλείνει εντός τριμήνου, με έκδοση νέων, συνήθως ισόποσων επιταγών και κατ' αυτό τον τρόπο δεν αποτελεί νέα χρηματοδότηση, αλλά επιμήκυνση του χρόνου αποπληρωμής.

β)ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου για τις λογιστικές εγγραφές που αφορούν την εταιρεία «.....» κατά το φορολογικό έτος 2016 διότι η λογιστική διαφορά ΕΥΡΩ 103.755,64, επί της οποίας υπολογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου, περιλαμβάνει και το ποσό των ΕΥΡΩ 10.000 που αφορά συναλλαγές της χρήσης 2016 με την «.....», για τις οποίες έχει καταβληθεί τέλος χαρτοσήμου, όπως αποδέχεται ο Έλεγχος (σελ. 111 της έκθεσης ελέγχου), και το οποίο πρέπει να αφαιρεθεί και β)Περαιτέρω, το υπόλοιπο ΕΥΡΩ 93.755,64 που απομένει (103.755,64-10.000) αποτελεί προκαταβολή καταβληθείσα εντός του 2016 για υπηρεσίες που ελήφθησαν και τιμολογήθηκαν από την «.....» το 2017.

Ωστόσο σχετικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς (α), ως προς τις συναλλαγές με την συνδεδεμένη εταιρεία «.....», στην οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

-εντοπίστηκε η διενέργεια και η αποδοχή εμβασμάτων μεταξύ της προσφεύγουσας της ως άνω συνδεδεμένης εταιρείας (για τις εν λόγω συναλλαγές κινήθηκαν οι λογαριασμοί 38.03 «ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ» και ο λογαριασμός 53.20.02287 «.....» και επίσης διαπιστώθηκε η λήψη και η επιστροφή επιταγών εισπρακτέων από την πλευρά της προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρία (για τις εν λόγω συναλλαγές κινήθηκαν οι λογαριασμοί 31.20.00 «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ» και ο λογαριασμός 53.20.02287 «.....»).

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν οι παρακάτω κινήσεις:

Κατηγορία υποκείμενης συναλλαγής	Συντελεστής	2015	2016	2017	2018
Υποκείμενη αξία συναλλαγών που αποτελούν διενέργεια εμβασμάτων από / προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις (..... καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει) βάσει ελέγχου	1,20%	1.330.000,00	1.691.000,00	4.295.000,00	2.375.000
Μείον τιμολογηθείσα δαπάνη διαφημιστικού χρόνου βάσει συμφωνητικού		117.467,29	116.939,38	97.298,21	178.000,00
Μείον εξοφλήσεις λοιπών λειτουργικών εξόδων		30.606,02	6.020,00	832,2	0
Μείον υποβληθείσες δηλώσεις για τις εν λόγω συναλλαγές	1,20%	0	0	950.000,00	2.110.000,00
<b>Καθαρή υποκείμενη αξία συναλλαγών (καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει)</b>	<b>1,20%</b>	<b>1.181.926,69</b>	<b>1.568.040,62</b>	<b>3.246.869,59</b>	<b>87.000,00</b>
Υποκείμενη αξία συναλλαγών που αποτελούν διακίνηση επιταγών εισπρακτέων από / σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (..... καταθέσεις αναλήψεις χρημάτων εν γένει ανοικτό υπόλοιπο 31/12) βάσει ελέγχου	1,20%	10.000,00	1.385.699,99	423.253,05	20.000,00



-ο έλεγχος για την επιβολή των τελών χαρτοσήμου διαχώρισε τα εμβάσματα από τις επιταγές εισπρακτέες και έλαβε επίσης υπόψη τόσο τις συναλλαγές που αφορούσαν σε τιμολόγηση υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από την πλευρά της ..... όσο και τις υποβληθείσες δηλώσεις τελών χαρτοσήμου.

Για τα εμβάσματα έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί καταθέσεων και αναλήψεων χρημάτων και προσδιόρισε το τέλος χαρτοσήμου ως αναλυτικά διαπιστώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ενώ για τις επιταγές εισπρακτέες για την επιβολή τελών χαρτοσήμου έλαβε υπόψη του το ανοιχτό υπόλοιπο των επιταγών εισπρακτέων που διακινήθηκαν (ήτοι επιταγές που δίνονταν σε κάθε χρήση μείον όσες επεστράφησαν ανά χρήση) και από την επισκόπηση του συνόλου των συναλλαγών με την συνδεδεμένη εταιρεία έκρινε ότι οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της χρηματικής τους διευκόλυνσης δεδομένου ότι και από την πλευρά της προσφεύγουσας δεν συσχετίστηκαν με άλλες συναλλαγές οι οποίες είτε απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου είτε έχουν αποδοθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου.

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου και ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη ο λογαριασμός 53.20.02287 «.....» και επίσης επικαλείται συναλλαγές οι οποίες είτε έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του ανοιχτού υπολοίπου των επιταγών είτε δεν συσχετίζονται με συγκεκριμένο τρόπο με την κίνηση του λογαριασμού των επιταγών εισπρακτέων.

Ωστόσο οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι καθώς αφενός ο λογαριασμός 53.20.02287 λήφθηκε υπόψη καθότι ως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου είναι ο αντισυμβαλλόμενος λογαριασμός στις υπό κρίση εγγραφές εμβασμάτων και επιταγών εισπρακτέων, αφετέρου από τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου σε ίδιες συναλλαγές.

Ενώ ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς (β) που αφορούν την συνδεδεμένη εταιρεία «.....» αφενός όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και αναφέρεται και στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής το ποσό των 10.000 ευρώ το οποίο η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε ως χρηματική διευκόλυνση με εκπρόθεσμη δήλωση χαρτοσήμου το έτος 2018, έχει αφαιρεθεί κατά τον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων (βλέπε Πίνακα 9.4.Β σελ 112 στην Έκθεση Ελέγχου ΚΝΤΧ) αφετέρου το υπόλοιπο ποσό των 93.755,64 ευρώ δεν αποδείχθηκε από την πλευρά της προσφεύγουσας ότι αφορά σε προκαταβολή για μελλοντικές αγορές/υπηρεσίες ενώ κατά τον έλεγχο και από την επισκόπηση των συναλλαγών με την συγκεκριμένη συνδεδεμένη εταιρεία, διαπιστώθηκε περιοδικότητα κατά την αποστολή εμβασμάτων προς την ..... (9 εμβάσματα σε επιμέρους μήνες της Χρήσης) και επίσης παρατηρήθηκε δυσανάλογη σχέση σε επίπεδο αξίας μεταξύ της τιμολογηθείσας υπηρεσίας και του διενεργούμενου εμβάσματος, γεγονός που καταδεικνύει την καταβολή των χρημάτων στο πλαίσιο χρηματικής διευκόλυνσης.

### **Β)Ως προς τις διαφορές φόρου εισοδήματος**

Επειδή στο άρθρο 2 παρ. ζ του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 50 του ν.4172/2013 ορίζεται:**

«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.

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

**Επειδή με την Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1144/2014 ορίζεται:**

«Το κεφάλαιο Z της ΠΟΛ 1097/2014 αντικαθίσταται ως εξής:

**«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Z ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ -ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ**

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια

από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

...

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών...»

**Επειδή με την Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1142/2015** μεταξύ άλλων ορίζεται:

«3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα 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 (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ. 1097/2014 και ΠΟΛ. 1144/2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).

...

7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ της ΠΟΛ. 1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ. 1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους.

Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών.

Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνοτήτων):

Οι τιμές ή τα ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση  $(n+1)/4$

Q2 = διάμεσος = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση  $(n+1)/2$

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση  $3(n+1)/4$

(όπου  $n$  το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει  $n > 5$ )

Αν ο αριθμός της θέσης που προκύπτει σε εφαρμογή των παραπάνω δεν είναι ακέραιος αριθμός, τότε η τιμή ή το ποσοστό θα υπολογίζεται ως αυτή της θέσης του ακέραιου μέρους που προκύπτει πλέον το γινόμενο του δεκαδικού μέρους επί τη διαφορά της θέσης του ακέραιου από την επόμενη θέση.

Επίσης, τονίζεται ότι ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου (ήτοι στο παράδειγμα ββ οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του 1,5 και του 10,5). Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Όταν για τον προσδιορισμό χρησιμοποιούνται περιθώρια κέρδους (μικτά ή καθαρά), τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προσδιορίζονται με

βάση τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

γ. Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρισιμότητά τους (επονομαζόμενες non name επιχειρήσεις). Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή. Επίσης, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις.

δ. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο ΣΤ της ΠΟΛ. 1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ. 1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εφόσον δεν μεταβληθούν οι συνθήκες λειτουργίας του, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ίδια συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από βάσεις δεδομένων/τράπεζες πληροφοριών και στα τρία (3) επόμενα φορολογικά έτη, με επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων για κάθε φορολογικό έτος. Εξυπακούεται ότι εκτός της επικαιροποίησης των χρηματοοικονομικών δεδομένων, θα πρέπει να ελέγχεται και εάν οι επιχειρήσεις που υπήρχαν στο αρχικό συγκριτικό δείγμα εξακολουθούν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Εάν κάποια από αυτές δεν πληροί τα προαναφερόμενα θα αφαιρείται από το συγκριτικό δείγμα. Επίσης, θα γίνεται νέα έρευνα, με όλα τα βήματα, τουλάχιστον ανά τριετία.

Τέλος, σημειώνεται ότι η ορθή τήρηση των υποχρεώσεων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απορρέουν από τις διατάξεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών της φορολογικής νομοθεσίας ελέγχεται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο επιτόπιου μερικού ή πλήρους ελέγχου, με αντικείμενο και τη φορολογία εισοδήματος.

8. Κάθε άλλη ερμηνεία που έχει δοθεί από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης για θέματα που ρυθμίζονται με την παρούσα, παύει να ισχύει.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 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 εν προκειμένω κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές ως προς τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Είδος Φορολογίας	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Ενδοομιλικές Συναλλαγές:</b>					
<b>1.Διαφορά Τιμολόγησης ασφαλιστικής</b>	380.803,18	115.297,81	153.509,05	66.971,27	58.642,88

<b>προμήθειας</b>					
<b>2.Διαφορά τόκων από Διακανονισμό οφειλής .....</b>	<b>116.033,54</b>	<b>149.752,64</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>3.Διαφορά τόκων από Καταθέσεις σε .....</b>	<b>0,00</b>	<b>17.667,11</b>	<b>32.207,83</b>	<b>61.798,50</b>	<b>28.760,53</b>
<b>4.Διαφορά τόκων από Καταθέσεις σε ....., .....</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>10.120,51</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>5.Διαφορά τόκων από σύναψη δανείου .....</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2.250,66</b>
<b>6.Διαφορά τόκων από διακανονισμό με .....</b>	<b>0,00</b>	<b>5.916,84</b>	<b>3.577,82</b>	<b>1.217,63</b>	
<b>7.Διαφορά τόκων από αγορά ομολογίων .....</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>90.643,76</b>	<b>19.527,85</b>	<b>79.319,01</b>
<b>Σύνολο Λογιστικών Διαφορών</b>	<b>496.836,72</b>	<b>288.634,40</b>	<b>290.058,97</b>	<b>149.515,25</b>	<b>168.973,08</b>

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως προς τις περιπτώσεις διαφορών του ανωτέρω πίνακα ισχυρίζεται τα εξής:

α)ως προς την **διαφορά 1:** ο έλεγχος έλαβε υπόψη του εσφαλμένο δείγμα καθώς οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις του δείγματος του ελέγχου δεν είναι συγκρίσιμες με την εταιρεία ..... και επίσης ισχυρίζεται τον εσφαλμένο υπολογισμό της διαφοράς της ενδοομιλικής τιμολόγησης επί της διαμέσου (Q2). Η προσφεύγουσα αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου προβάλλοντας αντικρούσεις όμοιες με αυτές που είχε παραθέσει κατά τον έλεγχο. Ωστόσο η αμφισβήτηση του δείγματος του ελέγχου από την πλευρά της δεν γίνεται αιτιολογημένα καθώς κάνει αποσπασματική αναφορά σε συγκριτικά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων μερών χωρίς να αναφέρει αναλυτικά τις α)Πωλήσεις ασφαλιστηρίων, β) την μικτή προμήθεια, γ) το καταβληθέν bonus ανά συγκρινόμενο ασφαλιστικό πράκτορα, και για κάθε χρήση, σε αντίθεση με την τεκμηρίωση που καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου όπου καταγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία των ανεξάρτητων μερών με ταξινόμηση των ασφαλιστικών προμηθειών (μικτή προμήθεια πλέον bonus, %ποσοστό ασφαλιστικής προμήθειας) για το σύνολο των συγκρινόμενων ασφαλιστικών πρακτόρων.

Ειδικότερα όσον αφορά τις επαληθεύσεις του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προκειμένου να προωθήσει τον επιχειρηματικό της σκοπό προβαίνει σε σύναψη συμβάσεων ασφαλιστικής μεσιτείας με ασφαλιστικούς πράκτορες. Οι ασφαλιστικοί πράκτορες αποτελούν προμηθευτές ασφαλιστικών υπηρεσιών διαμεσολάβησης προς την προσφεύγουσα, και για τις εν λόγω υπηρεσίες λαμβάνουν αμοιβή με την μορφή της ασφαλιστικής προμήθειας. Η ασφαλιστική προμήθεια υπολογίζεται επί του συνόλου των ολικών ασφαλίσεων (Καθαρά Ασφάλιστρα + Ασφαλιστικό Δικαίωμα). Επίσης διαπιστώθηκε ότι διαρκούσης της ασφαλιστικής περιόδου χορηγούνται επιπλέον προμήθειες σε ορισμένους ασφαλιστικούς πράκτορες λόγω αυξημένου όγκου επιτυχών διαμεσολαβήσεων. Ο έλεγχος κατόπιν επισκόπησης των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπίστωσε ότι συμβάλλεται με πλήθος ασφαλιστικών πρακτόρων, η πλειονότητα των οποίων αποτελεί ανεξάρτητη οντότητα προς την προσφεύγουσα. Δεδομένης της ύπαρξης πλήθους

ανεξάρτητων επιχειρήσεων ο έλεγχος αποδέχθηκε την τεκμηρίωση των συναλλαγών με την μέθοδο της «Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (CUP) και επίσης δεν διατύπωσε και σχετική διαφοροποίηση ως προς την εφαρμογή ή μη του ενδοτεταρτημοριακού εύρους.

Ωστόσο ο έλεγχος διαφοροποιήθηκε ως προς τον Φάκελο Τεκμηρίωσης κατά το μέρος που αφορά το δείγμα των ανεξάρτητων επιχειρήσεων καθώς:

-διαπιστώθηκε ότι δεν γίνεται καμία αναφορά από την πλευρά της προσφεύγουσας στα καταβληθέντα bonus, θεωρώντας τις αμοιβές αυτές εκτός σύμβασης, ωστόσο το ύψος των ασφαλιστικών προμηθειών που για τις οποίες ελέγχεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων αφορά το σύνολο της καταβληθείσας αμοιβής προς την ..... συμπεριλαμβανομένου και του bonus. Δεδομένου ότι τα bonus καταβάλλονται, εκτός της ....., και σε ανεξάρτητους ασφαλιστικούς πράκτορες, αποτελούν αμοιβή στο πλαίσιο της προώθησης ασφαλιστικών συμβολαίων, και συνεπώς εξομοιώνονται με ασφαλιστική προμήθεια, καθώς η χορήγηση τους συσχετίζεται με την επίτευξη πωλήσεων ασφαλιστήριων συμβολαίων. Υπό την έννοια αυτή τα χορηγούμενα bonus αποτελούν βασικό στοιχείο της αμοιβής των ασφαλιστικών πρακτόρων, που κατά βάση αποτελεί ασφαλιστική προμήθεια. Η υπό όρους χορήγηση των bonus (επίτευξη ορισμένου ύψους πωλήσεων) δεν αναιρεί τη συγκρισιμότητα τους με τις ασφαλιστικές προμήθειες για όρους εξέτασης των ενδοομιλικών συναλλαγών αφού η βασική προϋπόθεση (διενέργεια πώλησης) είναι κοινή. Η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τους υποβληθέντες Φακέλους Τεκμηρίωσης, δεν έχει υιοθετήσει διακριτό τρόπο τεκμηρίωσης των bonus από τις ασφαλιστικές προμήθειες ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ελλιπή τεκμηρίωση από την πλευρά της προσφεύγουσας λόγω εξαίρεσης των bonus από το ύψος των ασφαλιστικών προμηθειών.

-και επίσης δεν παρατίθεται από την πλευρά της προσφεύγουσας σχετική αιτιολόγηση της επιλογής των συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος του φακέλου τεκμηρίωσης (σελ.48 οικείας έκθεσης ελέγχου) καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν συμπεριληφθεί στο δείγμα, επιχειρήσεις με τζίρους σημαντικούς και πλησιέστερους στην συνδεδεμένη εταιρεία.

Λόγω της μη τεκμηρίωσης των συγκριτικών στοιχείων από την πλευρά της προσφεύγουσας ορθώς ο έλεγχος προέβη σε επιλογή νέου δείγματος εφαρμόζοντας το κριτήριο συγκρισιμότητας και επέλεξε από τα εσωτερικά στοιχεία της επιχείρησης και άλλες επιχειρήσεις που δεν έλαβε υπόψη η προσφεύγουσα, καθώς επίσης ως αναλυτικά ανά χρήση αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, έλαβε υπόψη του για την σύγκριση το σύνολο των αμοιβών που καταβάλλονται στους ασφαλιστικούς πράκτορες.

Ειδικότερα ο έλεγχος επέλεξε ως συγκρίσιμες επιχειρήσεις το ανώτατο 10μόριο της κατανομής του πληθυσμού (το σύνολο των ασφαλιστικών πρακτόρων) και ως σημείο αναφοράς για τον υπολογισμό των αποκλίσεων επιλέχθηκε ως εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα η διάμεσος Q2 καθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αντιπροσωπεύει καλύτερα τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις δεδομένου του μεγέθους του δείγματος (άνω των 80 παρατηρήσεων) αφού έτσι εξομαλύνεται σημαντικά τυχόν επίδραση από ακραίες τιμές.

Ο έλεγχος κατόπιν ανάλυσης των στοιχείων του δείγματος και αφού έλαβε υπόψη και αξιολόγησε όλους τους ισχυρισμούς και τις ενστάσεις της προσφεύγουσας ως αναλυτικά παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδες 44-51) και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις και οδηγίες διαπίστωσε με τεκμηριωμένο τρόπο απόκλιση στην τιμολόγηση της συνδεδεμένης εταιρείας σε σχέση με τα ανεξάρτητα μέρη (καθώς το

% της ασφαλιστικής προμήθειας της συνδεδεμένης εταιρείας δεν είναι συμβατό καθώς δεν είναι μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου) και συγκεκριμένα διαπιστώθηκε η παρακάτω απόκλιση ανά έτος:

ΧΡΗΣΗ	Άνω 10μόριο (ανεξάρτητες οντότητες)			MY DIRECT (συνδεδεμένη οντότητα)			Διαφορά ελέγχου επί της διαμέσου (Q2)
	Q1	Q2	Q3	Καθαρά ασφάλιστρα & Δικαίωμα βάσει αναλυτικών στοιχείων	Ασφαλιστική προμήθεια	% ασφαλιστικής προμήθειας	
2014	18,89%	20,01%	21,73%	1.709.360,85	722.760,99	42,28%	380.803,18
2015	19,80%	20,46%	22,46%	1.637.698,51	450.321,08	27,50%	115.297,81
2016	20,27%	21,58%	24,06%	1.687.424,62	517.688,21	30,68%	153.509,05
2017	20,22%	21,23%	23,43%	2.544.011,44	607.027,70	23,86%	66.971,27
2018	20,03%	21,35%	23,61%	2.542.360,99	601.503,50	23,66%	58.642,88

**β)ως προς την διαφορά 2 και 6:** Ο καταλογισμός είναι εσφαλμένος και αντιφατικός διότι οι συναλλαγές της Εταιρείας με τη συνδεδεμένη εταιρεία «.....» και την επίσης συνδεδεμένη εταιρεία ..... δεν αποτελούν δάνειο, αλλά οφειλές που διακανονίστηκαν με σύμβαση αναγνώρισης χρέους για τους οποίους δεν υπολογίζονται τεκμαρτοί τόκοι από 01.01.2014, καθόσον με την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 η έννοια των τεκμαρτών τόκων δεν προβλέπεται πλέον στη νομοθεσία.

Ωστόσο τόσο η αναγνώριση χρέους και ο διακανονισμός αυτού μέσω τμηματικής καταβολής όπως και η χορήγηση δανείου αποτελούν σε κάθε περίπτωση χορήγηση πίστωσης στον οφειλέτη σε βάρος της χρηματοοικονομικής θέσης του δανειστή. Η επιβάρυνση του δανειστή λόγω της συγκεκριμένης παροχής προς τον οφειλέτη θα πρέπει να αντισταθμίζεται με τον υπολογισμό της σχετικής αμοιβής για την παροχή αυτή (τόκος). Εν προκειμένω στα πλαίσια της ενδοομιλικής συναλλαγής πραγματοποιήθηκαν διακανονισμοί χρέους προς την ..... για τα ποσά 2.145.340,80 ευρώ και 1.069.977,11 ευρώ και για την ..... για το ποσό 185.432,96 ευρώ.

Για τις ανωτέρω κινήσεις διακανονισμού είτε δεν λογίσθηκαν τόκοι (.....) είτε λογίσθηκαν χαμηλότεροι τόκοι (.....) σε σύγκριση με αυτούς που θα λογίζονταν από ανεξάρτητα μέρη όπως τα τραπεζικά ιδρύματα τα οποία είναι εξουσιοδοτημένα για την χορήγηση δανειακών κεφαλαίων και συνεπώς ο έλεγχος προέβη σε λογισμό τόκων προς αποκατάσταση της αρχής των ίσων αποστάσεων ως προβλέπεται από το άρθρο 50 του ν.4172/2013 ως αναλυτικά αναφέρεται στην σελίδα 11,17 και 18 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

**γ)ως προς την διαφορά 3 και 4:** Ο καταλογισμός του ελέγχου είναι εσφαλμένος διότι οι συναλλαγές της Εταιρείας με τις συνδεδεμένες εταιρείες «.....» «.....» και «.....» δεν αποτελούν δάνειο. Συνεπώς δεν πρόκειται για σύμβαση δανείου ούτε ο έλεγχος επικαλείται ή αποδεικνύει ότι πρόκειται για δανεισμό, στον οποίο ούτως ή άλλως δεν υπολογίζονται τεκμαρτοί τόκοι από 01.01.2014, καθόσον με την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 η έννοια των τεκμαρτών τόκων δεν προβλέπεται ρητά στη νομοθεσία.



Ωστόσο όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η προσφεύγουσα προέβη σε καταθέσεις εμβασμάτων προς την συνδεδεμένη εταιρία ....., ενώ παράλληλα υπήρξε και αποδέκτης ανάλογων εμβασμάτων. Δεδομένου ότι υπάρχει ετεροχρονισμός μεταξύ των εμβασμάτων που λαμβάνει (αποδοχή εμβάσματος) και αυτών που πραγματοποιεί (κατάθεση εμβάσματος), και επίσης το αποτέλεσμα της αποδοχής και λήψης εμβασμάτων είναι πιστωτικό για την προσφεύγουσα, δηλαδή εν τέλει είναι καταθέτης εμβασμάτων προς την ....., η προσφεύγουσα χρηματοδοτεί επί της ουσίας την συνδεδεμένη επιχείρηση. Υπό την έννοια αυτή το σύνολο των συναλλαγών αποδοχής/ λήψης εμβασμάτων αποτελεί ενδοομιλική συναλλαγή χρηματοδότησης, εξομοιώνεται δηλαδή με χορήγηση δανείου μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων. Ομοίως με την ανωτέρω περίπτωση η προσφεύγουσα προέβη και σε καταθέσεις εμβασμάτων προς τις συνδεδεμένες εταιρείες «.....» και «.....». Ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των όρων συναλλαγής μεταξύ των συνδεδεμένων μερών και των όρων που επικρατούν μεταξύ ανεξάρτητων μερών. Ως ανεξάρτητα μέρη εκλαμβάνονται τα τραπεζικά ιδρύματα που είναι εξουσιοδοτημένα για την χορήγηση δανειακών κεφαλαίων. Διαπιστώθηκε ότι στην περίπτωση της ενδοομιλικής συναλλαγής δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, αφού δεν λογίζονται τόκοι πιστωτικοί για τον δανειστή. Ο μη λογισμός τόκων επί των χορηγηθέντων κεφαλαίων (κατάθεση εμβάσματος μείον αποδοχή εμβάσματος) αποτελεί παρέκκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων που χαρακτηρίζεται από την επιβολή τόκων σε κάθε είδους δανειακής συναλλαγής με τραπεζικό ίδρυμα. Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς προέβη σε υπολογισμό τεκμαρτών πιστωτικών τόκων για την ελεγχόμενη όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, προς αποκατάσταση της αρχής των ίσων αποστάσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013.

**δ)ως προς την διαφορά 5:** εσφαλμένως καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο τεκμαρτοί τόκοι λαμβάνοντας υπόψη επιτόκιο που υπολογίζεται σε δάνεια για την δήθεν επιπρόσθετη φορολογική ενοχή κατά το φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με το από 10.10.2018 δάνειο που συνήψε η Εταιρεία με την «.....». Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένο το επιτόκιο που υπολογίζεται καθώς το εν λόγω δάνειο συνήφθη με την «.....» με σκοπό να επενδύσει η Εταιρεία τα ταμειακά της διαθέσιμα. Επιπλέον, ο Έλεγχος παρέλειψε να λάβει υπόψη τη σχετική αναπροσαρμογή εσόδων από τόκους ποσού ΕΥΡΩ 2.684,59 που έχει γίνει στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2018.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι βάσει της από 10/10/2018 προσκομισθείσας σύμβασης χορήγησης δανείου προς την ....., υπολογίστηκαν από την προσφεύγουσα πιστωτικοί τόκοι με επιτόκιο 3% και περίοδο αποπληρωμής 2 μήνες. Από την επισκόπηση όμως της σύμβασης προκύπτει ότι πρόκειται για βραχυπρόθεσμο δανεισμό κεφαλαίου κίνησης προς την δανειολήπτρια. Δεδομένου ότι οι συμβαλλόμενες επιχειρήσεις αποτελούν συνδεδεμένες οντότητες, η ανωτέρω συναλλαγή εμπίπτει στο πεδίο ελέγχου της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως ανεξάρτητο μέρος για την σύγκριση των όρων διενέργειας της συναλλαγής εκλαμβάνονται τα εγχώρια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα,. Ως εκ τούτου, ως ανεξάρτητο επιτόκιο αγοράς, για τον υπολογισμό των τόκων, λαμβάνεται το επιτόκιο των τραπεζικών δανείων σε ευρώ για την κατηγορία επιτοκίων προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις «Προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις - Μακροπρόθεσμα δάνεια τακτής λήξης - Δάνεια από 250.000 μέχρι 1 εκατ. ευρώ», σύμφωνα με τη με τη μεθοδολογία που ορίζεται

από την Τράπεζα της Ελλάδας. Για τον μήνα σύναψης της σύμβασης (Οκτώβριος 2018) το ισχύον μέσο επιτόκιο της αγοράς ανέρχεται περίπου σε 4,21%, υψηλότερο από το οριζόμενο στη σύμβαση. Διαπιστώνεται ότι και στην περίπτωση αυτή δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, αφού λογίζονται τόκοι πιστωτικοί για τον δανειστή με χαμηλότερο επιτόκιο από αυτό που ισχύει μεταξύ ανεξάρτητων μερών. Ο λογισμός τόκων επί των χορηγηθέντων κεφαλαίων με χαμηλότερο επιτόκιο αποτελεί παρέκκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη σε υπολογισμό τεκμαρτών πιστωτικών τόκων προς αποκατάσταση της αρχής των ίσων αποστάσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί επενδυτικής επιλογής, σημειώνεται ότι βάσει της από 10/10/2018 σύμβασης χορήγησης δανείου προς την ....., η εν λόγω συναλλαγή αποτελεί χορήγηση δανείου, ενώ και το αντικείμενο εργασιών της ωφελούμενης εταιρίας δεν σχετίζεται με ασφαλιστικές υπηρεσίες, ώστε να προσομοιάζει η εν λόγω συναλλαγή σε ασφαλιστική/επενδυτική τοποθέτηση. Τέλος σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με την τροποποιητική ΔΦΕ και την επικαλούμενη αναμόρφωση, σημειώνεται ότι δεν αποδεικνύεται να συσχετίζεται με την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά των εσόδων από πιστωτικούς τόκων.

**ε) ως προς την διαφορά 7:** Εσφαλμένος καταλογισμός αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρεία «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 αναφορικά με τη σύναψη ομολογιακού δανείου και παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος ακρόασής της για τον καταλογισμό τόκων κατά το φορολογικό έτος 2018. Το εν λόγω μετατρέσιμο ομολογιακό δάνειο συνήφθη με την «.....» με σκοπό να επενδύσει η προσφεύγουσα τα ταμειακά της διαθέσιμα. Πρόκειται για εναλλακτική επένδυση της Εταιρείας σε ασφαλιστική τοποθέτηση. Συνεπώς, εσφαλμένως υπολογίζεται διαφορά στους τόκους λαμβάνοντας υπόψη επιτόκιο που υπολογίζεται σε δάνεια, τέλος, ειδικά για το φορολογικό έτος 2018, επισημαίνουμε ότι καταλογίζονται τόκοι για αγορά ομολογιών της «.....» ποσού ΕΥΡΩ 79.319,01 χωρίς, όμως, να εμπεριέχεται σχετική ανάλυση.

Ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

«...το συναφθέν ομολογιακό δάνειο σχετίζεται με απαίτηση για οφειλόμενα ασφάλιστρα έναντι της ..... Συγκεκριμένα το ομολογιακό δάνειο αντικατέστησε τη αναγνωρισθείσα οφειλή της ..... λόγω διακανονισμού της περιόδου αποπληρωμής της. Συνεπώς η εν λόγω τοποθέτηση δεν αποτελεί επενδυτική επιλογή, υπό την έννοια της μετατροπής διαθέσιμων χρηματικών κεφαλαίων σε εναλλακτική μορφή περιουσιακού στοιχείου με απόδοση, αλλά αποτελεί χρηματοδότηση της ελεγχόμενης προς την ....., υπό την έννοια της παράτασης αποπληρωμής υφιστάμενης οφειλής. Ο έλεγχος παραθέτει τον παρακάτω πίνακα όπου απεικονίζεται η διαχρονική διαμόρφωση των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την ..... (Λογ. 33.95) έως την ημερομηνία σύναψης του ομολογιακού δανείου.

33.95.00024 .....	ΥΠΟΛΟΙΠΟ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ
Α.Ε.ΛΟΓ.ΑΠΟΔΩΣΗΣ.ΑΣΦΑΛΙΣΤΡ.	01.01	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	31.12
01.01.2014	2.874.987,57			
ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΟ		2.257.275,83	0,00	
ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ		1.069.977,11	1.069.977,11	
ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΙΣ		0,00	1.565.084,12	

ΕΜΒΑΣΜΑ ΠΛΗΡΩΜ		65.000,00	0,00	
ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		300.000,00	0,00	
ΛΟΙΠΑ		136,08	945,48	
ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ		0,00	791.051,97	
<b>Συνολική κίνηση Χρήσης 2014</b>		<b>3.692.389,02</b>	<b>3.427.058,68</b>	<b>3.140.317,91</b>
ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΟ		450.254,20	-25.000,00	
ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΙΣ		0,00	689.124,46	
ΕΜΒΑΣΜΑ ΠΛΗΡΩΜ		843.355,36	0,00	
ΛΟΙΠΑ		10.194,07	11.634,75	
ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ			498.384,01	
ΕΝΟΙΚΙΟ		1.368,45	0,00	
ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ			3.159.000,00	
<b>Συνολική κίνηση Χρήσης 2015</b>		<b>1.305.172,08</b>	<b>4.333.143,22</b>	<b>112.346,77</b>

Από τα ανωτέρω είναι εμφανές ότι το συναφθέν ομολογιακό δάνειο συσχετίζεται με το ανοιχτό υπόλοιπο της οφειλής 31/12/2014 και δεν αποτελεί επενδυτική επιλογή. Δεδομένου ότι οι συμβαλλόμενες επιχειρήσεις αποτελούν συνδεδεμένες οντότητες, η ανωτέρω συναλλαγή εμπίπτει στο πεδίο ελέγχου της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως ανεξάρτητο μέρος για την σύγκριση των όρων διενέργειας της συναλλαγής εκλαμβάνονται, όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις ανωτέρω, τα εγχώρια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Ως εκ τούτου, ως ανεξάρτητο επιτόκιο αγοράς, για τον υπολογισμό των τόκων, λαμβάνεται το επιτόκιο των τραπεζικών δανείων σε ευρώ για την κατηγορία επιτοκίων προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις «Προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις - Μακροπρόθεσμα δάνεια τακτής λήξης - Δάνεια άνω του 1 εκατ. ευρώ», σύμφωνα με τη με τη μεθοδολογία που ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας. Για τον μήνα αγοράς των ομολογίων (Δεκέμβριος 2015) το ισχύον μέσο επιτόκιο της αγοράς ανέρχεται περίπου σε 4,86%, υψηλότερο από το οριζόμενο στη σύμβαση (2%). Διαπιστώνεται λοιπόν ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, αφού λογίζονται τόκοι πιστωτικοί για τον δανειστή με χαμηλότερο επιτόκιο από αυτό που ισχύει μεταξύ ανεξάρτητων μερών. Ο λογισμός τόκων επί των χορηγηθέντων κεφαλαίων με χαμηλότερο επιτόκιο αποτελεί παρέκκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προέβη σε υπολογισμό τεκμαρτών πιστωτικών τόκων, προς αποκατάσταση της αρχής των ίσων αποστάσεων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν ενημερώθηκε ως προς τον τρόπο υπολογισμό των τόκων του φορολογικού έτους 2018 με το σημείωμα διαπιστώσεων ωστόσο το σκεπτικό και οι αριθμητικές επαληθεύσεις είναι ταυτόσημες με τις αντίστοιχες λογιστικές διαφορές των προηγούμενων Χρήσεων για τις οποίες έλαβε αναλυτική πληροφόρηση και συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί ως προς την παραβίαση του δικαιώματος της κλήσης προς ακρόαση ως προς το συγκεκριμένο θέμα στερούνται ουσιαστικής βάσης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται επίσης ότι άπασες οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες είναι δυσμενείς καταλογιστικές πράξεις, εκδόθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση μετά το πέρας της αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μηνός από την υποβολή των απόψεων και κατά παράβαση των

διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς το δικαίωμα ελέγχου και έκδοσης πράξεων φόρου ρυθμίζεται αποκλειστικά από το άρθρο 36 ν. 4174/2013 και ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι υπό κρίση διαφορές τελών χαρτοσήμου και φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκαν με την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής (πλην της προσβαλλόμενης πράξης τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 για την οποία έγινε αναφορά ανωτέρω).

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. .... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **08/02/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της κυπριακής εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** ....., ως εξής:

**α) την μερική αποδοχή** αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο **1/1/2014 - 31/12/2014**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

**β) την απόρριψη** αυτής και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο **1/1/2015 - 31/12/2015**,

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο **1/1/2016 - 31/12/2016**,

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για τη φορολογική περίοδο **1/1/2017 - 31/12/2017**,

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για τη φορολογική περίοδο **1/1/2018 - 31/12/2018**,

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος **1/1/2014 - 31/12/2014**,

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος **1/1/2015 - 31/12/2015**,

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος **1/1/2016 - 31/12/2016**,

-Της υπ' αριθμ. .... /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος **1/1/2017 - 31/12/2017**,

-Της υπ' αριθμ. ....../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1/1/2018 - 31/12/2018,

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

#### Φορολογικό έτος 2014

##### Τέλη χαρτοσήμου

ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α.ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Β.ΔΑΝΕΙΑ ΤΟΚΟΙ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΧΡΕΟΥΣ/ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ	700.574,35	3.517.081,75	1.984.749,64	1.284.175,29
Γ.ΕΚΧΩΡΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ				
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ</b>	<b>700.574,35</b>	<b>3.517.081,75</b>	<b>1.984.749,64</b>	<b>1.284.175,29</b>
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ Β 2%	14.011,49	70.341,64	39.694,99	25.683,51
ΕΙΣΦΟΡΑ 20% ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	2.802,30	14.068,33	7.939,00	5.136,70
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ</b>	<b>16.813,78</b>	<b>84.409,96</b>	<b>47.633,99</b>	<b>30.820,21</b>
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟ 58 ΤΟΥ Ν.4174/2013	0,00	33.798,09	15.410,10	15.410,10
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΟΦΕΙΛΗ</b>	<b>16.813,78</b>	<b>118.208,05</b>	<b>63.044,09</b>	<b>46.230,31</b>

(τροποποίηση της με αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου)

##### Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	77.084,17
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	19.271,04
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>96.355,21</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

#### Φορολογικό έτος 2015

##### Χαρτόσημο

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	40.050,66
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	20.025,33
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>60.075,99</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου )

**Φόρος εισοδήματος**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	<b>105.547,49</b>
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	<b>52.773,75</b>
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>158.321,24</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

**Φορολογικό έτος 2016****Χαρτόσημο**

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	<b>39.812,57</b>
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	<b>19.906,29</b>
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>59.718,86</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου )

**Φόρος εισοδήματος**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	<b>120.377,74</b>
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	<b>30.094,44</b>
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>150.472,18</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

**Φορολογικό έτος 2017****Χαρτόσημο**

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	<b>45.103,47</b>
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	<b>22.551,74</b>
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>67.655,21</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου )

**Φόρος εισοδήματος**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	<b>43.299,21</b>

Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	4.329,92
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>47.629,13</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

### Φορολογικό έτος 2018

#### Χαρτόσημο

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	1.672,44
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	167,24
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>1.839,69</b>

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου )

#### Φόρος εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Ζημία	2.971.011,65	2.801.830,94	2.801.830,94	-169.180,71

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.