

# **ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΔ 2020 ΓΙΑ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ**

**Επιμέλεια:**  
**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΛΑΖΑΡΙΔΗΣ**  
**Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής**  
**Μέλος της ΣΟΛ Crowe**

ΣΟΛ Α.Ε.  
Μέλος Δικτύου Crowe Global  
Φωκ. Νέγρη 3, 112 57 Αθήνα  
T: 210 8691100 - F: 210 8618016

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελίδα

<b>ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ.....</b>	<b>4</b>
ΔΕΔ 1831/2020 ΑΘΗΝΑ .....	4
ΔΕΔ 820/2020 ΑΘΗΝΑ .....	5
ΔΕΔ 1121/2020 .....	6
<b>ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ.....</b>	<b>8</b>
ΔΕΔ 1282/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ .....	8
ΔΕΔ 73/2020 ΑΘΗΝΑ .....	9
ΔΕΔ 224/2020 ΑΘΗΝΑ .....	10
ΔΕΔ 2126/2020 ΑΘΗΝΑ .....	11
ΔΕΔ 407/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ .....	13
ΔΕΔ 1477/2020 .....	15
ΔΕΔ 1526/2020 ΑΘΗΝΑ .....	16
<b>ΔΑΝΕΙΑ .....</b>	<b>18</b>
ΔΕΔ 585/2020 ΑΘΗΝΑ .....	18
ΔΕΔ 1029/2020 ΑΘΗΝΑ .....	19
<b>ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ .....</b>	<b>21</b>
ΔΕΔ 891/2020 ΑΘΗΝΑ .....	21
ΔΕΔ 468/2020 ΑΘΗΝΑ .....	23
ΔΕΔ 467/2020 ΑΘΗΝΑ .....	24
ΔΕΔ 1862/2020 ΑΘΗΝΑ .....	25
ΔΕΔ 1458/2020 ΑΘΗΝΑ .....	27
ΔΕΔ 225/2020 ΑΘΗΝΑ .....	28
ΔΕΔ 429/2020 ΑΘΗΝΑ .....	30
ΔΕΔ 1984/2020 ΑΘΗΝΑ .....	32
<b>ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΝΑΝΤΙ ΑΥΞΗΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....</b>	<b>34</b>
ΔΕΔ 225/2020 ΑΘΗΝΑ .....	34
<b>ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ .....</b>	<b>35</b>
ΔΕΔ 473/2020 ΑΘΗΝΑ .....	35
<b>ΕΚΤΕΛΕΣΤΟΙ ΤΙΤΛΟΙ.....</b>	<b>37</b>
ΔΕΔ 22/2020 ΑΘΗΝΑ .....	37
<b>ΚΑΛΥΨΗ ΑΠΟ Α.Ε. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΤΗΣ.....</b>	<b>39</b>
ΔΕΔ 1587/2020 ΑΘΗΝΑ .....	39
<b>ΠΑΓΙΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ .....</b>	<b>40</b>
ΔΕΔ 1587/2020 ΑΘΗΝΑ .....	40
<b>ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟ ΜΗΤΡΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗΣ ΤΗΣ.....</b>	<b>41</b>
ΔΕΔ 532/2020 ΑΘΗΝΑ .....	41

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα εργασία αφορά σε μια συλλογή και ταξινόμηση κάποιων αποφάσεων της ΔΕΔ οι οποίες εκδόθηκαν το 2020 και αναφέρονται σε εξετάσεις διαφορών σε αντικείμενα σχετικά με χαρτόσημο.

Η παρακάτω παράθεση αφορά στα κυριότερα, κατά την αποψη μου μου αποσπάσματα κάθε απόφασης, στα οποία και στηρίζεται η τελική κρίση της επιτροπής.

Ως προς το αντικείμενο των αποφάσεων της ΔΕΔ για το έτος 2020 ξεχωρίζουν αυτές που δικαίωσαν φορολογουμένους σε σχέση με το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής υποχρεώσεων χαρτοσήμου.

Επίσης εντοπίζεται και μια σειρά αποφάσεων βάσει των οποίων ο καταλογισμός χαρτοσήμου σε δοσοληπτικούς λογαριασμούς εξαρτάται από τα πραγματικά δεδομένα της κίνησης αυτών. Χαρακτηριστικό το παρακάτω απόσπασμα από την απόφαση ΔΕΔ 429/2020 ΑΘΗΝΑ:

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

## ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Ο οποιοσδήποτε ενδιαφερόμενος χρήστης, που θα ήθελε να αποκτήσει σφαιρικότερη αντίληψη σε σχέση με κάποια απόφαση, θα πρέπει να προστρέξει στο σύνολο του κειμένου αυτής αναζητώντας την στη σελίδα της ΑΑΔΕ. (<https://www.aade.gr/menoy/endikofaneis-prosfyges-apofaseis-ded>).

## ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

### ΔΕΛ 1831/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 433/2020 Τμ. Β΄ αναφορικά με τη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου & της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, κρίθηκαν τα ακόλουθα:

5.Επειδή, ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣτΕ 1561/2003, πρβλ. ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., 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 (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.

Επειδή, με την αριθ. Ε 2147/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίστηκε 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, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος στη φορολογία χαρτοσήμου της διαχειριστικής περιόδου 2013, ολοκληρώθηκε στις 30/12/2019 με την σύνταξη της επίδικης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Χαρτοσήμου, και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, που για τη διαχειριστική περίοδο 2013 είναι η 31.12.2018, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος της απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθ. Ε 2147/2020 και της ΣτΕ 433/2020, ο ισχυρισμός που προβάλλεται με το υπόμνημα γίνεται δεκτός.**



#### **ΔΕΛ 820/2020 ΑΘΗΝΑ**

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. .... για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 κατόπιν της υπ' αριθμ. ..../..../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ Α ..... ΕΞ 2018 ΕΜΠ/2018 Πληροφοριακού Δελτίου.

Επειδή σύμφωνα με το ανωτέρω Πληροφοριακό Δελτίο ο έλεγχος χαρακτήρισε τον λογαριασμό με κωδικό 33.95.02.005 και περιγραφή .....ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, δεδομένου ότι δεν εμφανίζει κίνηση προς μία κατεύθυνση αλλά υπάρχουν κινήσεις στη χρέωση και στην πίστωση του λογαριασμού.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι «τα ανωτέρω προέκυψαν από τις λογιστικές εγγραφές οι οποίες είναι καταχωρημένες στα βιβλία της ελεγχόμενης (ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΚΑΘΟΛΙΚΑ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ) και όχι από τραπεζικά παραστατικά τα οποία ζητήθηκαν από τον παρόντα έλεγχο και δεν επεδείχθησαν από την ελεγχόμενη».

Επειδή, όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα ELENXIS, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τις χρήσεις 2006 και 2007 με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, ήτοι κατόπιν διενέργειας τακτικού ελέγχου.

Επειδή, επίσης, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην προσφεύγουσα έχει διενεργηθεί έλεγχος φορολογίας χαρτοσήμου από τη Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010. Για το έτος 2008 είχε καταλογιστεί στον συγκεκριμένο λογαριασμό με κωδικό 33.95.02.005 χαρτόσημο ποσοστού 1%, το οποίο ελήφθη υπόψη από τον παρόντα έλεγχο της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και αφαιρέθηκε από τον προκύψαν προς καταλογισμό ποσό.

**Επειδή οι φορολογικές διαφορές προέκυψαν από έκθεση άλλης υπηρεσίας, ήτοι του ΣΔΟΕ, αλλά αφορούν στο λογαριασμό 33.95.02.005 των τηρουμένων βιβλίων, στοιχείο που βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου, κατά τη διενέργεια των ως άνω αναφερόμενων τακτικών ελέγχων, συνεπώς δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994.**

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και αποφάσεων και δεδομένου ότι το επίμαχο Πληροφοριακό Δελτίο δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, αυτό περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ μετά τη συμπλήρωση του χρόνου πενταετούς παραγραφής των χρήσεων 2006, 2007 και 2008, συνεπώς οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. ....../2019, ....../2019 και ....../2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.

**Αποφασίζουμε**

**Την αποδοχή**



**ΔΕΔ 1121/2020**

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 Ν.4174/13 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου και εκδόθηκε συνεπεία αυτής της επιλογής, η με αριθμ. ....../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π. για διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων οικονομικού έτους 2014.

Ως προς την υπό κρίση χρήση 2013 η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ελεγχθεί από ιδιώτες ελεγκτές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.5 του ν.2238/1994 και εκδόθηκε η από 02/07/2014 έκθεση φορολογική συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη της ορκωτού ελεγκτή της εταιρείας «.....», ..... (σχετικό το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/2020 έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε μέσω mail από το Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π. το από 02.07.2014 φορολογικό πιστοποιητικό της προσφεύγουσας για την χρήση 2013 το οποίο ανακτήθηκε από το δίκτυο του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π.).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει μεταξύ των άλλων και τον ισχυρισμό της κατά χρόνο αναρμοδιότητας της ελεγκτικής αρχής, να διενεργήσει έλεγχο καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.5 του ν.2238/1994 και της Απόφασης ΠΟΛ 1159/2011, αν το ετήσιο πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης που εκδίδεται από τους νόμιμους ελεγκτές δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας και εκδοθεί χωρίς επιφύλαξη και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους δειγματοληπτικούς ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι διενεργούνται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 5 της ΠΟΛ1159/2011 και ολοκληρώνονται σε διάστημα 18 μηνών από την υποβολή του ανωτέρω πιστοποιητικού για επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν την 31.03.2012, η συγκεκριμένη χρήση θεωρείται περαιωμένη μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος (18 μήνου) και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις που ορίζονται στην παρ.6 του άρθρου 5 της ανωτέρω υπουργικής απόφασης. Δεδομένου ότι διενεργήθηκε στην εταιρεία φορολογικός έλεγχος για την χρήση 2013 από νόμιμους ελεγκτές και υπεβλήθη την 02.07.2014 έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και κατά τους επόμενους 18 μήνες από την υποβολή της ανωτέρω έκθεσης δεν διενεργήθηκε έλεγχος από την φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η χρήση 2013 θεωρείται περαιωμένη και συνεπώς μη νομίμως

διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος, καθώς ο παρών έλεγχος δεν διενεργείται βάσει της διάταξης του άρθρου 5 παρ.6 της ΠΟΛ 1159/2011 όπου ορίζονται ειδικές περιπτώσεις (Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ., Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο, Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου).

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και λαμβάνοντας υπόψη όσα έγιναν δεκτά με την ως άνω Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας και συγκεκριμένα:

α)κατ' εφαρμογή του άρθρου 82 παρ. 5 και 8α του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση των άρθρων 5 και 6 παρ. 1 α' αυτής με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1236/2013, κατόπιν της από 02.07.2014 έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη νόμιμου ελεγκτή του δημόσιου μητρώου του ν. 3693/2008 και της υποβολής του οικείου ετήσιου πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και των τελών χαρτοσήμου, έλεγχος της φορολογικής αρχής μπορούσε να διενεργηθεί (και έπρεπε να έχει ολοκληρωθεί) το αργότερο έως 31.12.2015, (β) εφόσον τέτοιος έλεγχος δεν διενεργήθηκε εντός δεκαοκταμήνου από την υποβολή του ως άνω πιστοποιητικού, και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο υπό κρίση έλεγχος έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4174/2013 και δεν συντέχουν οι περιπτώσεις κατ' εξαίρεση ελέγχου και μετά την περαίωση, εντός του χρόνου παραγραφής, ήτοι εντοπισμός στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (όπως Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ., Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο, Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου), η επίμαχη χρήση θεωρείται περαιωμένη, (γ) δεν έχουν, εν προκειμένω, εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013, το οποίο δεν θέτει χρονικό περιορισμό (πλην του χρόνου παραγραφής) στους διενεργούμενους ελέγχους, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 40 εδ. α' του ίδιου νόμου, όπως είχε προστεθεί με το άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4223/2013 και ισχύει (ακόμα και) μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 56 παρ. 4 του ν. 4410/2016, οι διατάξεις του άρθρου 65Α για το φορολογικό πιστοποιητικό εφαρμόζονται για χρήσεις από 1.1.2014, (δ) η πρόβλεψη χρονικού περιορισμού των ελέγχων για τις χρήσεις έως 31.12.2013 από τις διατάξεις των άρθρων 5 (παρ. 2 και 5) και 6 (παρ. 1 περίπτ. α) της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (που διατηρήθηκε σε ισχύ για τις χρήσεις αυτές και μετά το άρθρο 65Α), όπως κρίθηκε ως ζήτημα γενικού ενδιαφέροντος με την ως άνω Απόφαση του ΣΤΕ δεν κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, ενώ η τροποποίηση των ρυθμίσεων αυτών που επιχειρήθηκε με την ΠΟΛ. 1034/31.12.2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών όπως επίσης κρίθηκε από το Ανώτατο Δικαστήριο δεν ήταν νόμιμη ως κείμενη εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, και (στ)τυχόν μη εφαρμογή των ανωτέρω επίμαχων διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 στην παρούσα υπόθεση θα αντέκειτο στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς και στο άρθρο 9 (παρ. 2 και 5) του ν. 4174/2013 εφόσον θα ανέτρεπε τη σταθερή και δικαιολογημένη, δημιουργηθείσας ως εκ της νομοθετικής ρύθμισης του θέματος ( άρθρα 8 παρ. 9 ν. 4110/2013 και πρώτο υποπαρ. Δ2 περ. 20 ν. 4254/2014), πεποίθηση των φορολογουμένων επιχειρήσεων ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων, αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων για τις φορολογικές υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων, **στην περίπτωση που πληρούντο οι κρίσιμες προϋποθέσεις (i) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις, (ii) της παρόδου της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας των 18 μηνών από την υποβολή της εν λόγω έκθεσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., χωρίς εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων από τους ελέγχους της φορολογικής αρχής, (iii) της απουσίας στοιχείων ή ενδείξεων για τις οριζόμενες από τον νόμο σοβαρές παραβάσεις, πρέπει να γίνει δεκτή η προσφυγή ως προς τον ανωτέρω προβαλλόμενο ισχυρισμό, και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.**

## ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ

### ΔΕΛ 1282/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (131 Α') 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 τέλος 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 οικείο διά την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου ...".

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 23/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου, και στην από ...../2020 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ...., για τους ως άνω επίμαχους λογαριασμούς, προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε να φέρουν τα χαρακτηριστικά του άτυπου δανείου.

**Επειδή, σύμφωνα με τις αναφερθείσες διατάξεις της παρ. 5 περίπτωση γ', εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%, κάθε εγγραφή στα βιβλία για κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από εταίρους ή μετόχους, η οποία δεν ανάγεται σε σύμβαση.**

Επειδή, οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου δανείου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του ίδιου ως άνω Κώδικα. **Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:** α) να λαμβάνει χώρα κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, β) να υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού, και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, γ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται στην Ελλάδα, δ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται σε εδρεύουσα στην Ελλάδα εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση και να αποδεικνύονται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εν λόγω εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, ε) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων πρέπει να αποδεικνύονται μόνο από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων, στ) 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, ζ) η κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή 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 και η) οι καταθέσεις ή οι Αναλήψεις χρημάτων, που αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, να εμφανίζονται στις εγγραφές αυτές, ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς



πράξεις, και όχι ως πράξεις, πραγματοποιούμενες στα πλαίσια δανειακού τρεχούμενου λογαριασμού. Κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και, συνεπώς, η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό. Η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (ΣτΕ 870/1979) [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 319 - 323].

Επειδή, το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ.Υπ.Οικ. Κ8802/654/1983).

Εν προκειμένω ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους.

**Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται ως αβάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.**



#### **ΔΕΛ 73/2020 ΑΘΗΝΑ**

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 30/07/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης των τελών χαρτοσήμου για τους παρακάτω τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς με τους εταίρους της τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, με το μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο να διαμορφώνεται ως εξής:.....

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

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

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

Επειδή, προϋπόθεση για την ειδική χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στη περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα

υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

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

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

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

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

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και τα στοιχεία του φακέλου, δεν αποδεικνύεται ότι υφίστατο σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσα εταιρείας και των παραπάνω μελών και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου. Περαιτέρω, οι υπό κρίση αναλήψεις ποσών δε δύναται να αναχθούν εκ προοιμίου σε άτυπες δανειακές συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας (δανειστή) και μελών της (δανειολήπτη). Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 29/07/2019 έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ...., **δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία προκειμένου οι αναλήψεις να χαρακτηριστούν ως δάνεια ή οι τηρούμενοι λογαριασμοί να εκληφθούν ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, πόσο μάλλον όταν κανένας από αυτούς κατά τη κρινόμενη διαχειριστική περίοδο δεν εμφανίζει εναλλαγή υπολοίπων, ούτε συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων.** Συνεπώς οι κάτωθι αναλήψεις από τα παραπάνω πρόσωπα κατά το κρινόμενο έτος:.....

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

.....διαμορφώθηκαν σε προγενέστερες χρήσεις και συνεπώς η φορολογική υποχρέωση για απόδοση τέλους χαρτοσήμου, αυτό δεν αφορά στη χρήση 2013 που καταλογίστηκε αλλά σε προγενέστερες χρήσεις, καθόσον δεν πρόκειται για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό.

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



#### ΔΕΛ 224/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων διότι αφενός δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου καθώς οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε εμπορικές πράξεις αφετέρου και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται υποχρέωση χαρτοσήμου

λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου στο σύνολο των χρεώσεων ή στο σύνολο των πιστώσεων χωρίς να λάβει υπόψη του τις κινήσεις πωλήσεων και αγορών της χρήσης καθώς και τα υπόλοιπα των υπό κρίση λογαριασμών που προέρχονται από την προηγούμενη χρήση.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και από τα πορίσματα των προγενέστερων ελέγχων που έχουν διενεργηθεί στην προσφεύγουσα επιχείρηση και στις ως άνω αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, διαπιστώνεται ότι οι λογαριασμοί πελατών, προμηθευτών, χρεωστών και πιστωτών που τηρούνται για τις συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των συνδεδεμένων εταιρειών **δεν αποτελούν αμιγώς εμπορικοί λογαριασμοί, αφετέρου κατά την διενέργεια των προγενέστερων ελέγχων**, οι νόμιμοι εκπρόσωποι των συνδεδεμένων εταιρειών αλλά και της προσφεύγουσας έχουν αποδεχθεί το γεγονός ότι οι υπό κρίση λογαριασμοί έχουν μεικτό χαρακτήρα και προς τούτο αιτήθηκαν την ενοποίηση αυτών προκειμένου να κριθεί ο τρόπος χαρτοσήμανσής τους (σχετικές οι με αριθμ...../2018 και ...../2019 Αποφάσεις της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης).

Το εν λόγω άλλωστε ενισχύεται από την παράθεση από την πλευρά της προσφεύγουσας, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, πινάκων με την ενοποίηση των στοιχείων απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αφορούν τις συνδεδεμένες εταιρείες, από τους οποίους διαπιστώνεται ότι οι πραγματοποιηθείσες καταβολές (εισπράξεις-πληρωμές) δεν ακολουθούν τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις που ανακύπτουν από τις εμπορικές πράξεις (πωλήσεις- αγορές) **αλλά διαπιστώνεται ότι στις υπό κρίση χρήσεις έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές που υπερβαίνουν αυτές (εισπράξεις > πωλήσεις και πληρωμές > αγορών) γεγονός που δεν τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη αυτοτέλειας των υπό κρίση καταβολών.**

Επίσης κατά τον υπό κρίση έλεγχο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να συσχετίζει τις εν λόγω καταβολές (εισπράξεις-πληρωμές) είτε με συγκεκριμένες εμπορικές πράξεις (πωλήσεων-αγορών) είτε με άλλες πράξεις οι οποίες υποβλήθηκαν στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκαν νομίμως από το τέλος αυτό, ομοίως και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ενώ προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε εμπορικές πράξεις ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πλην της απλής αναφοράς των πινάκων με την κίνηση των υπό κρίση λογαριασμών, δεν τεκμηριώνεται με συγκεκριμένα στοιχεία (συσχέτιση των υπό κρίση εγγραφών με φορολογικά στοιχεία ή άλλες πράξεις απαλλασσόμενες του χαρτοσήμου).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24/07/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ...., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.



#### ΔΕΔ 2126/2020 ΑΘΗΝΑ

Από τον έλεγχο του λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν οι κάτωθι κατηγορίες κινήσεων:

1. **69 χρεωστικές κινήσεις με αιτιολογία: ..... έναντι λογαριασμού συνολικής αξίας 1.493.841,61€**
2. **13 χρεωστικές κινήσεις με αιτιολογία: ..... έναντι κερδών συνολικής αξίας 314.871,34 €**
3. 12 πιστωτικές κινήσεις με αιτιολογία:
  - i. 8 κινήσεις - Είσπραξη από προμηθευτή/ ..... έναντι 267.646,50 €
  - ii. 1 κίνηση - Μεταφορά υπολοίπου (Συμψηφισμός μεταξύ συναλλασσόμενων) 55.866,00€
  - iii. 3 κινήσεις - Επιστροφή αξιόγραφων από προμηθευτή / ..... επιστροφή επιταγής 72.552,00 €

Επειδή για τις αναλήψεις που αναφέρουν ως αιτιολογία έναντι κερδών ποσού € 314.871,34 σημειώνουμε ότι, με βάση το δημοσιευμένο ισολογισμό, για τη χρήση 2013 το αποτέλεσμα ήταν Ζημία Χρήσης 490.097,53€, ενώ το μεταφερόμενο υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων ήταν επίσης Ζημία 2.091.189,04€ ως εκ

τούτου για την υπό κρίση χρήση δεν αναλογούσαν κέρδη στον εταίρο και οι απολήψεις του σε κάθε περίπτωση ως ανωτέρω αναφέρθηκε υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις καταθέσεις και αναλήψεις που ελέγχθηκαν στον λογαριασμό 53.14.00.0000 συντρέχουν τα κάτωθι:

α) ο κ. .... είναι διαχειριστής/εταίρος της προσφεύγουσας εταιρείας, επομένως υπάρχει «συμβατική σχέση» μεταξύ αυτού και της προσφεύγουσας,

β) οι συναλλαγές καταθέσεων και αναλήψεων ως εμφανίζονται στον υπό κρίση λογαριασμό προκύπτουν μόνο από τις εγγραφές στα βιβλία και δεν είναι αποτέλεσμα κάποιας σύμβασης,

γ) τα βιβλία της προσφεύγουσας, στα οποία διαπιστώθηκαν οι υπό κρίση κινήσεις είναι τα επίσημα βιβλία της.

δ) οι εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε προηγουμένως υποβληθεί στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά,

ε) Δεν αποδείχθηκε ούτε από τον έλεγχο αλλά ούτε και από την προσφεύγουσα ότι αυτές οι εγγραφές στα βιβλία αφορούν σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και τα στοιχεία του φακέλου, δεν αποδεικνύεται ότι υφίστατο σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του εταίρου-διαχειριστή της και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συννομολόγησης δανείου.

Περαιτέρω, οι υπό κρίση αναλήψεις ποσών δε δύναται να αναχθούν εκ προοιμίου σε άτυπες δανειακές συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας (δανειστή) και του διαχειριστή της (δανειολήπτη).

Ο έλεγχος χαρακτήρισε ότι ο υπό κρίση λογαριασμός έχει τα χαρακτηριστικά του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού ωστόσο από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 12/11/2019 έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, **δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία προκειμένου οι αναλήψεις/καταθέσεις να χαρακτηριστούν ως δάνειο ή ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός**, Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, ήτοι τα συμβαλλόμενα μέρη (εταιρεία και εταίρος) θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1076, 2968/1979).

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι η περίπτωση καταθέσεων/αναλήψεων χρηματικών ποσών από τους μετόχους ή άλλα πρόσωπα για την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες κλπ) και των προσώπων αυτών υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε συγκεκριμένη σύμβαση δανείου ασχέτως εάν μπορεί να εξυπηρετεί τους ίδιους σκοπούς με τα δάνεια.

Δεδομένου ότι ο έλεγχος πέραν της αναφοράς του ότι :«κατά την διάρκεια της χρήσης υφίστανται όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις», δεν απέδειξε ότι υφίσταται περίπτωση που να έχει τα χαρακτηριστικά του δανείου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσιν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγίσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%».

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι ανωτέρω πιστώσεις πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επιστροφής των αναληφθέντων ποσών, επιβάλλεται χαρτόσημο 1% πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου στο ποσό των αναλήψεων από την πλευρά του εταίρου/διαχειριστή ήτοι στο ποσό των 1.808.712,95. (ΣΣ 69 χρεωστικές κινήσεις με αιτιολογία: ..... έναντι λογαριασμού συνολικής αξίας 1.493.841,61€ + 13 χρεωστικές κινήσεις με αιτιολογία: ..... έναντι κερδών συνολικής αξίας 314.871,34 €).



#### ΔΕΛ 407/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΕΠΕΙΔΗ Ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης

#### 3. Προϋποθέσεις, για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου 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. Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε καταθέσεις, που γίνονται από τον ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης στην ίδια του την επιχείρηση, γιατί, στην περίπτωση αυτή, δεν συνάπτεται καμιά συμβατική σχέση, αφού με αυτόν δεν συμβάλλεται κανένα άλλο πρόσωπο.

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 εταίρους, 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).

Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. ...

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 (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994). Συνεπώς, αναλήψεις χρημάτων, που είχαν γίνει από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, οι οποίες (αναλήψεις) προκύπτουν όχι από επίσημα βιβλία της εταιρείας, αλλά από πρόχειρες καταστάσεις, δεν υποβάλλονται στο τέλος χαρτοσήμου της ανωτέρω διάταξης (Σ.τ.Ε. 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 (Σ.τ.Ε. 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).

.....

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου για το έτος 2010 στο ποσό των 2.470.000,00 € που εμφανίζεται χρεωμένο στον λογαριασμό 33.95.00.0010 των λογιστικών αρχείων «ΛΟΙΠΟΙ ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΟΜΙΛΟΥ» και αφορά στην με αρ. ... μεταχρονολογημένη επιταγή της Τραπέζης ..., με αναγραφόμενη ημερομηνία έκδοσης την .././2009, που της παρέδωσε προς εξασφάλιση η εταιρεία, (του ομίλου στον οποίο ανήκει και η προσφεύγουσα), «...», για τις καταθέσεις ποσών 1.300.000,00€ και 1.170.000,00 €, που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμό της τελευταίας το έτος 2008 και στις οποίες επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου από τον έλεγχο, καθώς η εν λόγω επιταγή δεν εισπράχθηκε κατά τη λήξη της, ήτοι εντός οκταήμερου από τη φερόμενη ημερομηνία (μεταχρονολογημένης) έκδοσής της, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να εκπέσει του δικαιώματος εισπραχθείς της και η επιταγή να καταστεί ανίσχυρη.

Επειδή, προς διερεύνηση του θέματος σχετικά με την εισπραχθείς της με αρ. ... επιταγής εκδόσεως της Τράπεζας ..., ποσού 2.470.000,00 €, με αναγραφόμενη ημερομηνία έκδοσης την .././2009, με εντολέα την εταιρεία «...» σε διαταγή της προσφεύγουσας, εστάλη από την Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ στις .././2020 προς το τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της ... ΑΕ, για παροχή πληροφοριών, ώστε να διευκρινιστεί εάν εξοφλήθηκε και πότε, ποιος είναι ο κομιστής, ποιος είναι ο αποδέκτης και τυχόν οπισθογράφοι, ενώ ζητήθηκαν αντίγραφα δύο όψεων της ως άνω επιταγής. Στο με αριθ. πρωτ. .../.../...2020 απαντητικό έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας (αριθ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΙΣ 2020 ΕΜΠ), η ως άνω Τράπεζα, μας ενημέρωσε, ότι κατόπιν έρευνας που διεξήχθη στο αρχείο της, προέκυψε ότι η εν λόγω επιταγή, που σύρθηκε στον υπ' αριθ. ... λογαριασμό όψεως της εταιρείας «...», ακυρώθηκε στις ...2012, κατόπιν εντολής ακύρωσης της εκδότριας εταιρείας. Μας απέστειλε δε συνημμένα, αντίγραφο της εντολής ακύρωσης του εκδότη, και της παραλαβής από την Τράπεζα της εντολής ακύρωσης καθώς και αντίγραφα των δύο όψεων της ως άνω επιταγής.

Επειδή από το ως άνω απαντητικό έγγραφο της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ... ΑΕ και δεδομένου ότι η εν λόγω επιταγή με εντολέα την εταιρεία «...» σε διαταγή της προσφεύγουσας, ακυρώθηκε στις ...2012, κατόπιν εντολής ακύρωσης της εκδότριας εταιρείας, διαπιστώνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει, για τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ στο ποσό των 1.513.000,00 €, υπόλοιπο του ποσού της προαναφερθείσας επιταγής μετά την αφαίρεση ποσών κατάθεσης 202.000,00 € και 755.000,00 €, σε λογαριασμό της προσφεύγουσας από την «...», στις .../2010 και στις .../2010 αντίστοιχα, (2.470.000,00 - 202.000,00 - 755.000,00 ), που επίσης θεωρήθηκε από τον έλεγχο ταμειακή υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου, καθώς, το εν λόγω ποσό ουδέποτε εισπράχθηκε από την προσφεύγουσα.

Επειδή, βάσει της από .././2019 έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου, από τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 33.95.00.0010 «ΛΟΙΠΟΙ ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΟΜΙΛΟΥ», διαπιστώθηκε ότι στις .../2008 και στις .../2008 πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα καταθέσεις ποσών 1.300.000,00 € και 1.170.000,00 € αντίστοιχα, σε λογαριασμό της εταιρείας του ομίλου «...», χωρίς ανάλυση και αιτιολογία του παραστατικού και της λογιστικής εγγραφής, οι οποίες ορθώς θεωρήθηκαν ταμειακή διευκόλυνση και επ' αυτών επιβλήθηκαν τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 5γ' του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ. Περαιτέρω, από τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 53.95.00.0010 «ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ – ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ» διαπιστώθηκε ότι στις .../2010 η εταιρεία του ομίλου «...» κατέθεσε σε λογαριασμό

της προσφεύγουσας ποσό 202.000,00 € και από τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 33.95.00.0010 «ΛΟΙΠΟΙ ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΟΜΙΛΟΥ», ότι στις .../2010, η ως άνω εταιρία του ομίλου κατέθεσε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσό 755.000,00 €, χωρίς ανάλυση και αιτιολογία των παραστατικών και των λογιστικών εγγραφών. Ως προαναφέρθηκε ο έλεγχος εκτίμησε ότι οι ως άνω καταθέσεις σε λογαριασμό της προσφεύγουσας αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση και καταλόγισε τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 5γ' του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή ωστόσο τα ποσά των 202.000,00 €, 755.000,00 €, που κατατέθηκαν σε λογαριασμό προσφεύγουσας από την εταιρεία του ομίλου «...», αποτελούν επιστροφή μέρους των ποσών 1.300.000,00 € και 1.170.000,00 € των καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμό της τελευταίας από την προσφεύγουσα, κατά το έτος 2008, υποβλήθηκαν σε τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1,2% από τον έλεγχο και όχι νέα κατάθεση, ώστε να μη δύναται για το ίδιο ποσό να επιβληθούν τέλη χαρτοσήμου εκ νέου.

**Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από τα βιβλία της δεν προκύπτει ταμειακή διευκόλυνση για ποσά 202.000,00 €, 755.000,00 € και 1.513.000,00 € στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 και ως εκ τούτου δεν έπρεπε να επιβληθούν τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ επ' αυτών, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.**



#### ΔΕΔ 1477/2020

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 43 του Ν.1041/1980 αντικαταστάθηκε η διάταξη της παραγρ. 5 περίπτ. γ του άρθρου 15 του Κώδικα τελών χαρτοσήμου και ορίστηκε ότι «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικά εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ υποβληθείσα εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσα νομίμων των τελών αυτών, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%.....»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο χαρακτηρισμός από τον έλεγχο της έννομης σχέσης – ταμειακής διευκόλυνσης των εταιρών (διαχειριστών) προς την προσφεύγουσα ως δάνειο είναι νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την από 26/11/2019 έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου ΚΤΧ του άρθ. 15 παρ. 5 περ. γ: διαπιστώθηκαν τα εξής: « 6. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία της ελεγχόμενης καταχωρήθηκαν εγγραφές που αφορούν καταθέσεις χρημάτων από τους διαχειριστές της ... και ... χωρίς να υποβληθούν στη αρμόδια ΔΟΥ Βέροιας δηλώσεις για την απόδοση του οφειλόμενου χαρτοσήμου 1% πλέον 20% ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου.

A/A Κωδικός Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
358 53-14 ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡ. ΠΡΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ	0,00	1.248.623,65
359 53-14-00 ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡ. ΠΡΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ	0,00	1.248.623,65
360 53-14-00-0000 ...	0,00	758.293,78
361 53-14-00-0001 ...	0,00	490.329,87

Παρά τη σχετική πρόσκληση μας με αρ. πρωτ. .../13.06.2019 δε μας δόθηκε κάποια εξήγηση για τα ποσά που οφείλονται με αποτέλεσμα ο έλεγχος να θεωρεί αρχικά τα ποσά αυτά ως δάνειο αποδεικνυόμενο από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και επί των οποίων καταλογίζει χαρτόσημο 2% σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΤΧ αρθ. 15 § 1 α' πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% και εν συνεχεία μετά και την απάντηση της ελεγχόμενης στο με αρ. .../11.10.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση να θεωρεί τα ποσά αυτά ως

εγγραφή για ταμειακή διευκόλυνση χωρίς να προκύπτει από την εγγραφή ή άλλο έγγραφο ότι πρόκειται για δάνειο των οποίων καταλογίζει χαρτόσημο 1% σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΤΧ αρθ. 15 § 1 γ' πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20%.

Αναλυτικά τα ποσά που κατατέθηκαν από τους από τους παραπάνω μετόχους στο ταμείο της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών 53.14.00.000 ... και 53.14.00.001 ... καθώς και τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου κατά διαχειριστική περίοδο έχουν ως εξής:

	... 758.293,78
	... 490.329,87
Σύνολο	1.248.623,65
Οφειλόμενο χαρτόσημο	12.486,24
ΟΓΑ χαρτοσήμου	2.497,25
.....»	

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να επιβεβαιώνει τους ισχυρισμούς της και να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

**Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.**



#### **ΔΕΛ 1526/2020 ΑΘΗΝΑ**

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τις αποφάσεις του ΣτΕ 6172/1995, ΣτΕ 6170/1995, ΣτΕ 4287/1995, ΣτΕ 2805/1994, ΣτΕ 1802/1993, ΣτΕ 725/1990, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 1966/1998 7μελ., ΣτΕ 1368/1989, ΣτΕ 2230/1988, ΣτΕ 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της σύμβασης αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣτΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣτΕ 1367-8/1989 ανώμαλη παρακαταθήκη).

Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣτΕ 73/1990).Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία «λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν».(ΣτΕ6172, ΣτΕ4287/1995, ΣτΕ2073/1989).

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

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



Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος για τις διαπιστωθείσες διαφορές τελών χαρτοσήμου βασίσθηκε στον λογαριασμό ..... «.....» ο οποίος τηρείται στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας «.....», εμφανίζει την παρακάτω εικόνα και έκρινε τα εξής:

Χρεώσεις: Για το συνολικό ποσό της χρέωσης του ως άνω λογαριασμού ποσού 656.197,49 ευρώ ο έλεγχος παραπέμπει στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στην σελίδα 25 και αναφέρει ότι αφορούν σε εισπράξεις κερδών προηγούμενων χρήσεων της εταιρείας.

Πιστώσεις: Ως προς τις πιστώσεις του λογαριασμού συνολικού ποσού 628.135,05 ευρώ ο έλεγχος έκρινε ότι αφορά καταβολές που έγιναν από τον προσφεύγοντα για κάλυψη αναγκών της εταιρείας και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ΚΝΤΧ διότι αποτελούν καταθέσεις εταίρου σε προσωπική εταιρεία με εγγραφές στον λογ.....

Ειδικότερα έκρινε ότι για το ποσό των 613.671,65 ευρώ που προκύπτει από την αφαίρεση του ποσού των 14.463,40 ευρώ (το οποίο αφορά εγγραφή πίστωσης μερίσματος και δεν έχει ταμειακή βάση) από το συνολικό ποσό της πίστωσης του λογαριασμού, ήτοι ποσό 628.135,05 ευρώ, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1<sup>α</sup> και 15 ΠΑΡ.5γ του Π.Δ.28/1931 (ΚΝΤΧ) καθώς από την απεικόνιση της καρτέλας προκύπτει ότι ο προσφεύγων στην χρήση 2014 εισέπραξε το υπόλοιπο κερδών όπως αυτό αναφέρεται και στην αιτιολογία των εγγραφών και παράλληλα χρηματοδότησε την εταιρεία του με συνολικό ποσό 613.671,65 ευρώ, ήτοι έκρινε ότι οι εν λόγω καταβολές αποτελούν δάνειο του εταίρου ..... προς την εταιρεία ..... και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 2% .

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση προσφυγής ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει περίπτωση χορήγησης δανείου προς την εταιρεία ενώ και στην σχετική έκθεση ελέγχου, δεν παρατίθεται κανένα απολύτως στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η ύπαρξη συμβάσεως, ούτε και ο συλλογισμός ή τα κριτήρια δυνάμει των οποίων ο έλεγχος θεώρησε ότι υπάρχει σύμβαση δανείου υποκειμένη σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, ωστόσο ως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου πρόκειται για καταβολές του προσφεύγοντος-εταίρου στην εταιρεία και ειδικότερα από την επισκόπηση της κίνησης του λογαριασμού διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων έχει προβεί σε καταβολές για λογαριασμό της εταιρείας (πληρωμές δαπανών, φόρων και τελών) και με αιτιολογία «ΕΙΣΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΑΓΚΩΝ». **Ο έλεγχος χαρακτήρισε το σύνολο των καταβολών ως δάνειο, ωστόσο από τις προαναφερθείσες διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι οι καταθέσεις χρηματικών ποσών από τους μετόχους ή άλλα πρόσωπα για την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες κλπ), μπορεί να εξυπηρετούν τους ίδιους σκοπούς με τα δάνεια όμως υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου με ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε σύμβαση δανείου.**

Λεδομένου ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι ανάγονται σε συγκεκριμένη σύμβαση δανείου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%».

## ΔΑΝΕΙΑ

### ΔΕΛ 585/2020 ΑΘΗΝΑ

Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, τέλη χαρτοσήμου ύψους 3.300,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 660,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 3.336,30 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 667,26 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.963,56 €.....

Στις .....με το υπ' αριθμ .....γγραφέ του ο κος. ....προσκόμισε στον έλεγχο το από .....-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ιδίου και του..... – ΑΦΜ .....σύμφωνα με το οποίο ο ίδιος δάνεισε στον συνεταιρισμό το ποσό των 165.000,00 ευρώ .Το δάνειο αυτό είναι άτοκο και η επιστροφή του θα γίνει σε ένα έτος από την ημερομηνία κατάρτισης του συμφωνητικού. Προς εξασφάλιση της επιστροφής του συναπτόμενου δανείου ο “οφειλέτης” .....παρέδωσε στον “δανειστή” την με αριθμό .....επιταγή της ..... Τράπεζας.

Το ιδιωτικό συμφωνητικό φέρει τις υπογραφές των μελών του Διοικητικού συμβουλίου: .....ως “οφειλετών” και του κου .....ως ” Δανειστή”.

**Από την αξιολόγηση των παραπάνω στοιχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το δάνειο αυτό δεν έχει αναγραφεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και δεν αποδόθηκε το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου με ποσοστό 2,4%, βάσει της περ. α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ..**

.....

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης. Ισχυρίζεται δε, μεταξύ άλλων ότι μη νόμιμα από τη φορολογική αρχή θεωρήθηκε, ως δάνειο, **δίχως να υφίσταται εγγραφή στα βιβλία και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου ή συνομολόγησης δανείου** και κατ' επέκταση δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου, με την επίμαχη πράξη.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μεταξύ των οποίων και η από .....έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου δανείων (αρθ.15 παρ.5 του Κ.Ν.Τ.Χ.), διαπιστώθηκε ότι με το υπ' αριθμ .....ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ..... και του .....προκύπτει ποσό δανείου ύψους 165.000,00 ευρώ, το οποίο δεν κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. και δεν αποδόθηκε τέλος χαρτοσήμου, ο έλεγχος έκρινε ότι υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ..

Επειδή η φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, επικαλείται την ύπαρξη σύμβασης δανείου, η οποία υπογράφηκε και από τα δύο μέρη, ως ουσιαστικού στοιχείου, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει, ώστε να καταλογίσει, βάσει αυτού, τέλη χαρτοσήμου κατά τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι

διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μετά το υπ' αρ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρ. 28 Ν.4174/2013, και τον με αριθμό .....συνημμένο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012- 31/12/2012, που κοινοποιήθηκε νόμιμα στον σύνδικο πτώχευσης στις....., όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε κανένα νέο αποδεικτικό στοιχείο προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη άλλης σχέσης πέραν της δανειακής.

Επειδή το δάνειο υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 1α ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα.

**Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται ως αβάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.**



#### **ΔΕΛ 1029/2020 ΑΘΗΝΑ**

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β) εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

**Επειδή για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (ΣτΕ 1514/1956, ΣτΕ 578/1957).**

Επειδή η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση-ανάληψη νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των

χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. (Ρέππας Π.) Επειδή ως ορίζεται στις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. και έχει κριθεί από την νομολογία, βασική προϋπόθεση και αρχή της φορολογίας χαρτοσήμου είναι η ύπαρξη εγγραφής στα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων. Εν προκειμένω, τόσο η επιχείρηση ..... ΑΦΜ ....., όσο και η επιχείρηση ....., ΑΦΜ ....., τήρησαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με αποτέλεσμα να μην απεικονίζονται οι συναλλαγές που πραγματοποιούνταν μεταξύ τους. Ο έλεγχος, ως εμφανίζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, θεώρησε στην συγκεκριμένη περίπτωση, βάσει πραγματικών δεδομένων ότι συντρέχει περίπτωση επιβολής χαρτοσήμου λόγω της κατάθεσης του επίμαχου ποσού στον λογαριασμό της προσφεύγουσας, λαμβάνοντας την εν λόγω πληροφορία από τις ελεγχόμενες τραπεζικές πιστώσεις καθώς οι συγκεκριμένες κινήσεις των καταθέσεων και αναλήψεων δεν αποδείχτηκε ότι απεικονίζονται στα επίσημα βιβλία.

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/2017 αναφέρεται ότι στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή ερευνάται η φύση της συναλλαγής ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. **Βάσει των προϋποθέσεων που θέτουν οι διατάξεις του χαρτοσήμου, στις υπό κρίση τραπεζικές συναλλαγές δεν δύναται να επιβληθεί χαρτόσημο, λόγω μη απόδειξης ύπαρξης των απαιτούμενων εγγραφών στα βιβλία.**

## ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΔΕΛ 891/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 13/12/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.: α) η αναφερόμενη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων της 8ης Ιουλίου 2015 δεν έχει καταχωρηθεί και δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ, β) ο τίτλος του λογαριασμού είναι «53.14.00.0000 - .....» και σε καμία εγγραφή δεν έχει καταχωρηθεί ως αιτιολογία κάποιο στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι τα ποσά κατατέθηκαν ως προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, γ) από το περιεχόμενο του λογαριασμού προκύπτουν συνεχόμενες χρεώσεις και πιστώσεις και δ) αναφορικά με την καταχώρηση του εν λόγω ποσού στον Λογ. 53 αντί του Λογ. 43, όταν πρόκειται για στοιχείο της καθαρής θέσης (σύμφωνα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αφορά αύξηση μετοχικού κεφαλαίου) πρέπει να απεικονίζεται σε λογαριασμό καθαρής θέσης (Ομάδα 4) και όχι σε λογαριασμό υποχρεώσεων (Ομάδα 5).

Επειδή εν προκειμένω και σύμφωνα με τα προαναφερόμενα δεν ακολουθήθηκε η κατά νόμο διαδικασία αύξησεως μετοχικού κεφαλαίου ανωνύμου εταιρείας.

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

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός.

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (ΣτΕ 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, αναφέρεται ότι από το διενεργηθέντα έλεγχο που έγινε για το φορολογικό έτος 2015 στις εγγραφές των τηρουμένων βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Στον λογαριασμό 53.14.0000 .....» (μέλος Δ.Σ.) η προσφεύγουσα προέβη σε χρεοπιστώσεις ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Το σύνολο των χρεοπιστώσεων αυτών αναλυτικά προκύπτουν ανά εγγραφή στον κατωτέρω πίνακα:

.....

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, καθώς και από την κίνηση (χρεώσεις, πιστώσεις και εναλλαγή του υπολοίπου από χρεωστικό σε πιστωτικό κατά τη διάρκεια της ίδιας χρήσης) και την περιγραφή του λογαριασμού, την αιτιολογία των εγγραφών και το ουσιαστικό περιεχόμενο του λογαριασμού τεκμηριώνεται ότι πρόκειται για τρεχούμενο δανειακό δοσοληπτικό λογαριασμό, ο οποίος υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% επί των τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 14, 15 παρ. Ια και 15 παρ. 5γ. του Π.Δ. 28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ.. Συνεπώς, στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο που ανέρχεται σε 2.047.873,74 ευρώ (19-10-2015) οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2,4%.

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο που έγινε για το φορολογικό έτος 2016 στις εγγραφές των τηρουμένων βιβλίων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

.....

Στον λογαριασμό 53.14.0000 .....» (μέλος Δ.Σ.) η προσφεύγουσα προέβη σε χρεοπιστώσεις οι οποίες προκύπτουν ανά εγγραφή στον κατωτέρω πίνακα:

.....

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση: Ο λογαριασμός 53.14.00.0000 ..... στο φορολογικό έτος 2016 έχει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 2.009.079,12 €, το οποίο σχηματίστηκε μέχρι την 06/04/2016 από το υπόλοιπο απογραφής του 2015 ύψους 2.009.873,74 €, μία (1) χρέωση ύψους 1.500,00 € και τρεις (3) πιστώσεις συνολικού ύψους 705,38 €. Από τότε παραμένει αμετάβλητο. Δηλαδή σε σχέση με την απογραφή του 2015 έχει μεταβληθεί (μειωθεί) μόνο κατά 794,62 €.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2016, δεδομένου ότι ο λογαριασμός ουσιαστικά παύει να κινείται, καθόσον πραγματοποιήθηκαν σε αυτόν ελάχιστες κινήσεις, αμελητέου ύψους και παρέμεινε αμετάβλητος από τις 06/04/2016, δεν θεωρείται δανειακός δοσοληπτικός, και το μεταφερόμενο υπόλοιπο αυτού αποτελεί απλή κατάθεση, και υπάγεται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ, και όχι 2% που καταλογίστηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ, εδάφιο τέταρτο του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το υπόλοιπο του υπό κρίση λογαριασμού υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου ως εξής : α) για το φορολογικό έτος 2015 ως τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός, το μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο του υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20%, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ. του ΚΝΤΧ. Συνεπώς, στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο που ανέρχεται σε 2.047.873,74 ευρώ (19-10-2015) οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2,4%.

**β) για το φορολογικό έτος 2016 το υπόλοιπο του υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ, καθώς παραμένει σχεδόν αμετάβλητο, όπως είχε διαμορφωθεί κατά την προηγούμενη χρήση 2015, επομένως αποτελεί απλή κατάθεση και υπάγεται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ. Συνεπώς, στο πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού που ανέρχεται σε 2.009.079,12 ευρώ οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1,2%.**

## ΔΕΛ 468/2020 ΑΘΗΝΑ

Όπως έχει κριθεί (Υπ. Οικ. Τ. 3812/Πολ. 257/1955, Εγκ. 128/1955 και Πρωτοβ. Πειρ. 1784/1965), ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογούμενου, για το λόγο, ότι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου αποβλέπουν στη διευκόλυνση των φορολογούμενων και όχι στην επιβάρυνσή τους. Συνεπώς, το υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού μιας διαχειριστικής περιόδου εάν μεταφερθεί, κατά την κρίση του φορολογούμενου, στην επόμενη χρήση, επίσης, σε δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, το υπόλοιπο αυτό θα ληφθεί υπόψη, για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου, προκειμένου να υπολογισθεί το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κατά το τέλος της χρήσης της διαχειριστικής περιόδου (Πρβλ. Δευτ. Αθ. 865/1965). Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση, σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3%, κατά περίπτωση....». (Π.ΡΕΠΠΑ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ).

Επειδή, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. Ο ανωτέρω λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και ΣτΕ 2968/1979, ΣτΕ 356/1981, ΣτΕ 205/1982, ΣτΕ 4566/1983, ΣτΕ 2047/1984, κ.λπ.).

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

.....

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σχετικά με τα επίμαχα ποσά που περιγράφονται στην Έκθεση Ελέγχου, δεν στοιχειοθετείται νόμιμη περίπτωση καταβολής τελών χαρτοσήμου δανείου, διότι δεν πρόκειται για χορήγηση από τρίτο, αλλά για έκτακτες συνδρομές του Σωματείου, ως μέλους της ως άνω Αστικής Μη Κερδοσκοπικής Εταιρείας, προς αυτή, και δη υπό διαλυτική αίρεση, που συνίσταται στην έγκριση και καταβολή της συγχρηματοδότησεως των δαπανών του προγράμματος, οι δε συνδρομές αυτές επεστράφησαν, μόλις εκτελέστηκε πράγματι η σκοπούμενη συγχρηματοδότηση των δράσεων του προγράμματος, ήτοι πληρώθηκε η οικεία διαλυτική αίρεση.

Επειδή με τον υπό κρίση έλεγχο οι λογαριασμοί στους οποίους επιβλήθηκε χαρτόσημο χαρακτηρίστηκαν ως δανειακοί λογαριασμοί, ότι δηλαδή πρόκειται για δάνειο αφού οι κινήσεις αυτές δεν αφορούν τη συναλλακτική

δραστηριότητα του Σωματείου, χωρίς να παρατίθενται άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει αυτό το συμπέρασμα.

Επειδή αντιθέτως, όπως προαναφέρθηκε, ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών, αλλά και αναλήψεις. Συντρεχούσης της ανωτέρω προϋπόθεσης, τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (ΣτΕ 264/1975, 4112/1076, 2968/1979).

Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ενώ επίσης δεν θεωρείται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979).

Απαιτείται δηλαδή, για να υπάρχει αλληλόχρεος λογαριασμός, να υφίσταται η δυνατότητα της δημιουργίας από κάθε μέρος απαιτήσεων και οφειλών, οι οποίες όμως πρέπει να προκύπτουν κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καθορίζουν από την αρχή, ποιο από τα μέρη τη σύμβασης θα είναι οφειλέτης ή πιστωτής του άλλου, όταν θα γίνει η τελική εκκαθάριση των δοσοληψιών τους (ΑΠ 79/1995, ΜΠρΘεσ 1610/2016).

**Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου και των αναλυτικών καθολικών των υπό κρίση λογαριασμών ανά χρήση, διαπιστώθηκε ότι:**

1) Οι λογαριασμοί 30.02.03.04 ..... ΑΕ και 30.02.03.19 ..... στη χρήση 2018, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, ούτε ότι οι κινήσεις αυτών αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις, δεδομένου ότι αφορούν επιστροφές προκαταβολών που είχαν δοθεί στην προηγούμενη χρήση 2017 και είχαν χαρτοσημανθεί στη χρήση αυτή. **Επομένως οι εν λόγω επιστροφές, δεν υπόκεινται εκ νέου σε τέλος χαρτοσήμου, οπότε τα καταλογισθέντα τέλη χαρτοσήμου πρέπει να διαγραφούν,**

2) Με βάση τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, που προβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή, αλλά και από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου, τα ποσά που με βάση την αιτιολογία κίνησης χαρακτηρίζονται ως έκτακτες συνδρομές, δεν αφορούν τακτικές συνδρομές των μελών της, αλλά προκαταβολές που δίνονται αιτία ταμειακής διευκόλυνσης στην προσφεύγουσα από τα μέλη της, και χρησιμοποιούνται απ' αυτήν μέχρι την είσπραξη των επιχορηγήσεων, οπότε επιστρέφονται στα μέλη της. **Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν υπάρχει γι' αυτές ειδική απαλλακτική διάταξη νόμου, τα ποσά αυτά που χαρακτηρίζονται ως έκτακτες συνδρομές, υπόκεινται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ**

3) **Οι λοιπές κινήσεις (χρεώσεις ή πιστώσεις), αφορούν ταμειακές διευκολύνσεις (αυτοτελείς καταθέσεις – αναλήψεις) και υπόκεινται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ,**



**ΔΕΛ 467/2020 ΑΘΗΝΑ**

**Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου και των αναλυτικών καθολικών των υπό κρίση λογαριασμών ανά χρήση, διαπιστώθηκε ότι:1)Οι κατωτέρω λογαριασμοί δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, ούτε ότι οι κινήσεις αυτών αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις:**



α)33.00.04«Προσωρινός λογ/μός .....», στον οποίο υπάρχουν δύο πιστώσεις στις 30/04/2013 και 03/06/2013 ποσού 3.000€ και 2.000€ αντίστοιχα, β)33.00.00«.....», στον οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της κίνησης της 26/02/2015, εισπράχθηκε από το .....η εξαργύρωση 25ετούς ασφάλειας ζωής του κ. ...., η οποία του αποδόθηκε στις 05/03/2015, αλλά δεν αναλύεται για ποιο λόγο εισπράχθηκε η ασφάλεια ζωής του από το .....εφόσον είναι τρίτος, γ)33.03.01«.....» στον οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της κίνησης της 14/10/2016, έγινε λανθασμένη εγγραφή χρέωσης ποσού 1.500€ και την ίδια μέρα διορθώθηκε, δ)33.03.04«.....», στον οποίο όπως προκύπτει από το σύνολο των χρεώσεων ποσού 13.000€ που έγιναν στη χρήση 2016, αφορούν σε μεταφορές προς ....., ενώ μέσα στη χρήση αντιλογίζεται το σύνολο των χρεώσεων, ε) 33.03.12«.....», στον οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της κίνησης της 22/12/2016, δόθηκε το ποσό των 1.000€ έναντι για συμμετοχή στο πρόγραμμα ....., ενώ από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η σχέση του κ. ....με το νομικό πρόσωπο, στ)33.03.00.03«.....» και 33.03.00.13«.....» για τους οποίους προκύπτει ότι στην προηγούμενη χρήση 2016 εισπράχθηκαν προκαταβολές για την έκθεση .....ποσού 1.500,00€ από κάθε αντισυμβαλλόμενο, οι οποίες συμψηφίστηκαν στην χρήση 2017 και ως εκ τούτου αποτελούν επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων (χαρτοσημαίνονται στη χρήση 2016)ζ)33.03.00.12«.....», από τον οποίο προκύπτει ότι τη χρήση 2016 είχε δοθεί έναντι για το πρόγραμμα .....το ποσό των 1.000€ (βλ. ανωτέρω περ. ε'), στις 03/01/2017 δόθηκε επιπλέον προκαταβολή 1.100€ και στις 07/02/2017 πιστώθηκε το σύνολο των χρεώσεων ποσού 2.100€, για έξοδα ταξιδιού του κ. ....στην ....., ενώ από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η σχέση του κ. ....με το νομικό πρόσωπο, η) 33.03.00.21 «.....», από τον οποίο προκύπτει ότι στις 15/01/2018 δόθηκαν 100,00€, τα οποία έκλεισαν στο τέλος της χρήσης, ενώ αφενός από την έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται ο λόγος της επιβολής επ' αυτού τέλους χαρτοσήμου, και αφετέρου πρόκειται για μικροποσό,



## ΔΕΛ 1862/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα τέλη χαρτοσήμου στο λογαριασμό ..... «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών» και προσδιορίστηκε τέλος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού για κάθε χρήση:

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

01/01/2014-31/12/2014	409.166,99
01/01/2015-31/12/2015	349.397,00
01/01/2016-31/12/2016	389.897,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.148.460,99</b>

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται τόσο στον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο την εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου που διαπιστώθηκαν σχετικά με τον παραπάνω λογαριασμό .....

«Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών». Συγκεκριμένα αναφέρει ότι ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου επί του φερόμενου ως Τρεχούμενου Δοσοληπτικού λογαριασμού είναι μη σύννομος, καθώς στον υπό κρίση λογαριασμό κατά μεγίστη πλειοψηφία αναφέρονται διορθωτικές εγγραφές, λόγω λαθών καταχωρήσεων οφειλομένων σε ανεπάρκεια του τότε λογιστή, που αφορούν σε εξόφληση επιταγών πληρωτέων, ο οποίος κατά την πληρωμή, των επιταγών πληρωτέων καταχωρούσε την πληρωμή με χρέωση του προμηθευτή, χωρίς εσφαλμένα να τον πιστώνει με την εξοφληθείσα επιταγή. Ως αποτέλεσμα των λανθασμένων χειρισμών του λογιστή ήταν να πιστωθεί ο λογαριασμός ..... με το ποσό των 98.006,95 ευρώ άληκτων επιταγών της 31/7/2014, η υποχρέωση της εταιρείας προς τον προμηθευτή να εμφανίζεται μικρότερη της πραγματικής κατά το

ύπος των προαναφερθεισών πληρωθέντων και μη πιστωμένων επιταγών και να χρεώνεται ο λογαριασμός ..... «Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Διαχειριστών» με πίστωση του αντίστοιχου λογαριασμού προμηθευτή, προκειμένου να γίνει συμφωνία υπολοίπων με τον κάθε προμηθευτή. **Συνεπώς, με βάση το χαρακτήρα και το είδος των χρεοπιστώσεων του ενδίκου λογαριασμού, δεν υφίστανται αναλήψεις ή καταθέσεις με την έννοια του νόμου για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου (με εξαίρεση την κατάθεση μετρητών της 31ης /7/2014 ποσού 10.000,00 ευρώ και την ανάληψη μετρητών της 31ης/12/2015 ποσού 19.630,16 ευρώ) και καθίσταται σαφές ότι δεν συντρέχει περίπτωση χαρακτηρισμού του λογαριασμού αυτού ως Δανειακού Τρεχούμενου Δοσοληπτικού λογαριασμού.**

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντέκρουσε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας κρίνοντας ότι, από την ηλεκτρονική εκτύπωση καρτέλας του ..... Δοσοληπτικού λογαριασμού Διαχειριστών, διαπιστώθηκε ότι στον συγκεκριμένο λογαριασμό περιέχονται εκατέρωθεν χρηματικές κινήσεις, χωρίς άλλη γενεσιουργό αιτία, δηλαδή χωρίς να υπάρχει συναλλαγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ενώ από τις αιτιολογίες στα λογιστικά άρθρα, δηλαδή αντιλογισμός, διόρθωση, τακτοποίηση κλπ, καθώς και το χρόνο των συγκεκριμένων εγγραφών, δεν προκύπτουν οι λόγοι που επικαλείται η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι ο έλεγχος έκρινε τον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό, και προσδιόρισε τέλος χαρτοσήμου με βάση το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο για κάθε χρήση, μόνο με την αναφορά ότι πρόκειται για εκατέρωθεν χρηματικές κινήσεις, **χωρίς να παραθέτει τα στοιχεία από τα οποία θεωρεί ότι υπάρχει σύμβαση δανείου και όχι άλλη νόμιμη σχέση (ΣΤΕ 190/2009).**

**Δεδομένου ότι:**

**α) μεγάλο μέρος των εγγραφών στον ως άνω λογαριασμό αναφέρει ως αιτιολογία «διόρθωση», «διορθωτική εγγραφή», «τακτοποίηση λογαριασμών» κτλ.**

**β) από την οικεία έκθεση δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος ότι προέβη σε περαιτέρω διερεύνηση των κινήσεων αυτών, ώστε να αποδεικνύεται ότι υπάρχει ταμειακή καταβολή**

**Δεν προκύπτει ασφαλώς η φύση των συναλλαγών, ώστε να θεωρηθεί ότι αυτές αφορούν δανειακή σχέση μεταξύ της εταιρείας και του διαχειριστή της.** Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 09/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου Π.Δ. 28/1931 της Δ.Ο.Υ. ...., που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, δεδομένου ότι δεν προκύπτει ασφαλώς η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Κατά συνέπεια, η έκθεση μερικού ελέγχου, βασιζόμενη σε αόριστη και ανεπαρκή αιτιολογία καθίστα τις προσβαλλόμενες πράξεις τυπικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους (ΣτΕ 1542/2016) με δυνατότητα επανέκδοσής τους, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ν.4174/2013 (σχετ. και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων).

**Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή ως ανωτέρω αναλύθηκε, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.**

## ΔΕΛ 1458/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 του Ν.Δ 3717 /1957 συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, δηλαδή οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεωπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων αλλά μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδεύματι να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνυπολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνυπολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. (ΣτΕ 3313/1987, 3088/1985, ΣΤΕ1701/1990, ΣτΕ 2911/1993 ΕφΑθ 1794/2014, ΣΤΕ 132/2016).

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών, αλλά και αναλήψεις. Συντρεχούσης της ανωτέρω προϋπόθεσης, τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1076, 2968/1979).

Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός.

Ενώ επίσης δεν θεωρείται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979). Απαιτείται δηλαδή, για να υπάρχει αλληλόχρεος λογαριασμός, να υφίσταται η δυνατότητα της δημιουργίας από κάθε μέρος απαιτήσεων και οφειλών, οι οποίες όμως πρέπει να προκύπτουν κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καθορίζουν από την αρχή, ποιο από τα μέρη τη σύμβασης θα είναι οφειλέτης ή πιστωτής του άλλου, όταν θα γίνει η τελική εκκαθάριση των δοσοληψιών τους (ΑΠ 79/1995, ΜΠρΘεσ 1610/2016).

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

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο λογαριασμός 33.95.02 ..... στο φορολογικό έτος 2017 έχει χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 55.000,00 €, το οποίο σχηματίστηκε μέχρι την 22/09/2017 από δύο χρεώσεις συνολικού ύψους 295.000,00 € και μία πίστωση ύψους 240.000,00 € . Δεδομένου ότι σε αυτόν το λογαριασμό πραγματοποιήθηκαν τρεις κινήσεις και το υπόλοιπο του παρέμεινε αμετάβλητα χρεωστικό, δηλαδή δεν υπήρξε εναλλαγή του υπολοίπου από χρεωστικό σε πιστωτικό κατά τη διάρκεια της ίδιας χρήσης, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο υπό κρίση λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί δανειακός δοσοληπτικός. Επομένως κάθε πράξη χρέωσης του θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, γιατί η πράξη αυτή χαρακτηρίζεται ως απλή κατάθεση χρημάτων.

**Επειδή επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το ποσό των χρεώσεων του υπό κρίση λογαριασμού ύψους 295.000,00 €, δηλαδή το ποσό των καταθέσεων της προσφεύγουσας εταιρείας προς την εταιρεία ....., αποτελεί απλή κατάθεση χρημάτων και υπάγεται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ. Συνεπώς, οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1,2% στο ποσό των 295.000,00 €.**

## ΔΕΛ 225/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή .....

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

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

2) 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 εταίρους, 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).

Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημόσιου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. Εάν το τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε στο Δημόσιο από το ένα εκ των συμβαλλόμενων μερών (καταθέτη ή λήπτη των χρημάτων) δεν υποχρεούται σε καταβολή τέλους χαρτοσήμου, για την ίδια κατάθεση χρημάτων, και το άλλο συμβαλλόμενο μέρος, γιατί, κατά νόμον, μία μόνο φορά χαρτοσημαίνεται με αναλογικό τέλος χαρτοσήμου μία συναλλαγή. Εάν, εκ παραδρομής, για την ίδια κατάθεση χρημάτων, καταβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, δηλαδή, και από τον καταθέτη των χρημάτων (εταιρεία κ.λπ.) και από την λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία, η εταιρεία, που κατέβαλε χρονικά δεύτερη το τέλος χαρτοσήμου, μπορεί να το αναζητήσει από το Δημόσιο, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, με την προϋπόθεση, φυσικά, ότι η σχετική αξίωση δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή. Στην περίπτωση αυτή, η αιτούσα την επιστροφή του τέλους χαρτοσήμου εταιρεία θα πρέπει να αποδείξει, με κάθε πρόσφορο τρόπο (π.χ. με προσκόμιση επικυρωμένου φωτοαντιγράφου του αποδεικτικού πληρωμής του τέλους χαρτοσήμου της άλλης εταιρείας), ότι το τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε από την άλλη εταιρεία, δηλαδή, την εταιρεία που κατέβαλε πρώτη χρονικά το τέλος χαρτοσήμου της συναλλαγής αυτής στο Δημόσιο.

3) 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 (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

4) 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.

5) 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 (Σ.τ.Ε. 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).

.....

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατόπιν του με 1041438/-14.03.2018 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Υ.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ στο οποίο αναφέρεται, ότι στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Από το ισοζύγιο λογαριασμών, όπως και στις καρτέλες των λογαριασμών 33.11 και 53.12 διαπιστώθηκαν εγγραφές που αφορούν κινήσεις μόνο προς συνδεδεμένες «.....» και «.....» οι οποίες δεν αφορούν εμπορικές συναλλαγές αλλά ταμειακές διευκολύνσεις μεταξύ των ανωτέρω συνδεδεμένων εταιρειών, μη αποτελώντας παρεπόμενη πράξη άλλης κύριας σύμβασης ή συναλλαγής για τις οποίες δημιουργούν υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του τέταρτου εδάφιου της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του κώδικα χαρτοσήμου, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 του ν. 1041/1980 », διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ΚΝΤΧ, στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα ο έλεγχος αφού ενοποίησε τους λογαριασμούς (πελατών-προμηθευτών-χρεωστών πιστωτών) που αφορούν τις ως άνω εταιρείες (....., .....), σε ένα λογαριασμό για την κάθε εταιρεία και μετά την αφαίρεση των εμπορικών και λοιπών μη χρηματικών πράξεων, έκρινε ότι οι χρηματικές κινήσεις αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των εν λόγω εταιρειών και συγκεκριμένα έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου καθώς ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

«1.Υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ των δυο εμπορικών εταιρειών (συνδεδεμένες επιχειρήσεις)

2. Οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις γίνονται στην Ελλάδα, όπως αυτό αποδεικνύονται από τις σχετικές εγγραφές στα επίσημα τηρούμενα βιβλία .

3.Δεν βρέθηκαν ούτε από τον παρόντα έλεγχο ούτε από άλλους ελέγχους ότι οι εγγραφές στα βιβλία ανάγονται σε έγγραφη σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή οι οποίες είχαν υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχαν απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά.

4.Στις εγγραφές των βιβλίων δεν γίνεται ρητή αναγραφή της λέξης «δάνειο», αλλά αναφέρεται η λέξη «έναντι λογαριασμού».

5.Οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων, όπως προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα επίσημα τηρούμενα βιβλία εμφανίζονται αυτές ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις και όχι ως πράξεις πραγματοποιούμενες στα πλαίσια «δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού »

6.Στους λογαριασμούς που τηρούσε η ελεγχόμενη επιχείρηση (33.11 ΒΡΑΧΥ ΑΠΑΙΤ.ΚΑΤΑ ΣΥΝΔ ΕΠΙΧ ΚΑΙ 53.12. ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧ.ΠΡΟΣ ΛΟΙΠ ΣΥΜΜ ΕΝΔΙΑΦ.ΕΠ ) που παρακολουθούσε τις συναλλαγές με τις εταιρείες «.....» και « .....» εμπεριέχουν και κινήσεις εμπορικών πράξεων και ως εκ τούτου δεν θεωρούνται δανειακοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί.

Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος διαπιστώνει ότι οι κινήσεις των λογαριασμών αυτών που ενοποιήθηκαν σε έναν όπως αναλυτικά εμφανίζονται .... περιλαμβάνουν μόνο τις χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ των εταιρειών ... υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ (άρθρο 43 Ν. 1041/80 ισχύς από 02.04.80) (Καταθέσεις –αναλήψεις χρημάτων)....».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων διότι αφενός δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου καθώς οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε εμπορικές πράξεις ή σε άλλες έννομες σχέσεις αφετέρου και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται υποχρέωση χαρτοσήμου λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου στο σύνολο των χρεώσεων ή στο σύνολο των πιστώσεων χωρίς να λάβει υπόψη του τις κινήσεις πωλήσεων και αγορών της χρήσης καθώς και τα υπόλοιπα των υπό κρίση λογαριασμών που προέρχονται από την προηγούμενη χρήση.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και από τα πορίσματα των προγενέστερων ελέγχων που έχουν διενεργηθεί στην προσφεύγουσα επιχείρηση και στις ως άνω αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, διαπιστώνεται ότι οι λογαριασμοί πελατών, προμηθευτών χρεωστών και πιστωτών που τηρούνται για τις συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των συνδεδεμένων εταιρειών δεν αποτελούν αμιγώς εμπορικοί λογαριασμοί, αφετέρου κατά την διενέργεια των προγενέστερων ελέγχων, οι νόμιμοι εκπρόσωποι των συνδεδεμένων εταιρειών αλλά και της προσφεύγουσας έχουν αποδεχθεί το γεγονός ότι οι υπό κρίση λογαριασμοί έχουν μεικτό χαρακτήρα και προς τούτο αιτήθηκαν την ενοποίηση αυτών προκειμένου να κριθεί ο τρόπος χαρτοσήμανσής τους (σχετικές οι με αριθμ...../2018 και ...../2019 Αποφάσεις της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης).

Το εν λόγω άλλωστε ενισχύεται από την παράθεση από την πλευρά της προσφεύγουσας, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, πινάκων με την ενοποίηση των στοιχείων απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αφορούν τις συνδεδεμένες εταιρείες, από τους οποίους διαπιστώνεται ότι οι πραγματοποιηθείσες καταβολές (εισπράξεις-πληρωμές) δεν ακολουθούν τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις που ανακύπτουν από τις εμπορικές πράξεις (πωλήσεις- αγορές) αλλά διαπιστώνεται ότι στις υπό κρίση χρήσεις έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές που υπερβαίνουν κατά πολύ αυτές (εισπράξεις > πωλήσεις και πληρωμές > αγορών) γεγονός που δεν τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη αυτοτέλειας των υπό κρίση καταβολών.

**Επίσης κατά τον υπό κρίση έλεγχο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να συσχετίζει τις εν λόγω καταβολές (εισπράξεις-πληρωμές) είτε με συγκεκριμένες εμπορικές πράξεις (πωλήσεων-αγορών) είτε με άλλες πράξεις οι οποίες υποβλήθηκαν στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκαν νομίμως από το τέλος αυτό, ομοίως και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ενώ προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε εμπορικές πράξεις και άλλες έννομες σχέσεις ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, πλην της απλής αναφοράς των πινάκων με την κίνηση των υπό κρίση λογαριασμών και των συμβάσεων παροχής πιστώσεων και εγγυήσεων, δεν τεκμηριώνεται με συγκεκριμένα στοιχεία (συσχέτιση των υπό κρίση εγγραφών με φορολογικά στοιχεία και τις συμβάσεις ή άλλες πράξεις που απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου).**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ...., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Αποφασίζομε**

**Την απόρριψη.**



**ΔΕΔ 429/2020 ΑΘΗΝΑ**

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία (Παναγιώτη Θ. Ρέππα, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε. 5η έκδοση, σελ. 643-644), «Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και

αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθόλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3% κατά περίπτωση. Σημειώνεται, ότι εάν το παραπάνω υπόλοιπο, το οποίο χαρτοσημάνθηκε, κατά τα ανωτέρω, με τέλος χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση, μεταφερθεί και στη μεθεπόμενη χρήση, επίσης, ως απλή κατάθεση, δε θα υπαχθεί σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, επειδή το υπόλοιπο αυτό έχει ήδη χαρτοσημανθεί, ως απλή κατάθεση, στην προηγούμενη χρήση. Τούτο φυσικά ισχύει με την προϋπόθεση ότι ο δοσοληπτικός λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου και τη μεθεπόμενη αυτή χρήση»

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών για τα έτη 2010 - 2015: 35.01.00.0001 (Σχετ. 1<sup>α</sup>), και 35.01.00.0100 (Σχετ. 2 και 2 α), καθώς και ισοζύγιο του έτους 2015 (Σχετ. 1), από τα οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο λογαριασμός 35.01.00.0001 «Λογαριασμός προς απόδοση προσωπικού κεντρικού» έχει ήδη χαρακτηριστεί από την προσφεύγουσα ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, ενώ τελευταία εγγραφή στο λογαριασμό αυτό είναι στις 16/06/2014 και στο ελεγχόμενο έτος 2015, μεταφέρεται το ήδη διαμορφωθέν από το έτος 2014 υπόλοιπο ποσού 119.130,94€, χωρίς καμιά επιπλέον κίνηση.

Ο λογαριασμός 35.01.00.0100 «Λογαριασμός προς απόδοση .....» έχει ήδη χαρακτηριστεί από την προσφεύγουσα ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, και προέκυψε από την μεταφορά του υπολοίπου του στις 01/09/2012 ποσού 470.292,29€ από το λογαριασμό 35.01.00.000, “για παρακολούθηση σε ξεχωριστό λογαριασμό” σύμφωνα με την αιτιολογία της εγγραφής, ενώ τελευταία εγγραφή στο λογαριασμό αυτό είναι στις 01/12/2012 και στο ελεγχόμενο έτος 2015, μεταφέρεται το ήδη διαμορφωθέν από το έτος 2012 υπόλοιπο ποσού 470.292,29€, χωρίς καμιά επιπλέον κίνηση.

Επειδή, στην την από 17/09/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου του ΚΕΜΕΕΠ αναφέρονται τα ακόλουθα: «Στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας εντοπίζεται ο λογαριασμός 35.01.00.0001 «Λογ/μος προς απόδοση προσωπικού κεντρικού» και ο λογαριασμός 35.01.00.0100 «Λογ/μος προς απόδοση .....», οι οποίοι την 31-12-2015 εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα 119.130,94 ευρώ και 470.292,29 ευρώ αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά μολοντί είναι καταχωρημένα σε δύο λογαριασμούς προκαταβολών και πιστώσεων, εν τούτοις έχουν δανειακό χαρακτήρα και ειδικότερα πρόκειται για υπόλοιπα τρεχόμενου δανειακού δοσοληπτικού λογαριασμού (άρθρο 15 παρ. 5γ' τελευταίο εδάφιο), υποκείμενα σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 παρ. 1α ΚΤΧ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20%. Στον δανειακό χαρακτήρα των συναλλαγών, συνηγορεί η υποβολή κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο 2014, δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου και συνακόλουθα η καταβολή αναλογικού τέλους 2% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί των τελών. Στις ανωτέρω δηλώσεις χαρακτηρίστηκε αφενός ο λογαριασμός 35.01.00.0001 ως «τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός προσωπικού» και αφετέρου ο λογαριασμός 35.01.00.0100 ως «Ακίνητος λογαριασμός προς απόδοση .....». Περαιτέρω στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης του ορκωτού ελεγκτή ..... της ελεγκτικής εταιρείας ....., τα παραπάνω ποσά υπεδείχθησαν ως συναλλαγές υποκείμενες σε τέλη χαρτοσήμου με την αναφορά: «Δεν έχει καταβληθεί στο ελληνικό δημόσιο, το προσήκον τέλος χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ύψους €14.144,53 πλέον των προσαυξήσεων τους, επί δοσοληπτικού λογαριασμού προσωπικού και ακίνητου λογαριασμού προς απόδοση, ύψους € 589.355,33». Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε ότι οι ανωτέρω αξίες αποτελούν υπόλοιπα δανειακών συμβάσεων και είναι υποκείμενες σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 παρ.1α ΚΤΧ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20%»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

Ο λογαριασμός 35.01.00.0001 «Λογαριασμός προς απόδοση προσωπικού κεντρικού» έχει χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 119.130,94 €, το οποίο σχηματίστηκε μέχρι την 16/06/2014 οπότε παραμένει αμετάβλητο, και μεταφέρθηκε, χωρίς καμιά κίνηση, από τη χρήση 2014 στην ελεγχόμενη χρήση 2015.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεδομένου ότι ο λογαριασμός παύει να κινείται, **δεν θεωρείται δανειακός δοσοληπτικός**, και το μεταφερόμενο υπόλοιπο αυτού αποτελεί απλή κατάθεση, **και υπάγεται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ**, και όχι 2% που καταλογίστηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ, εδάφιο τέταρτο του Κ.Ν.Τ.Χ.

Ο λογαριασμός 35.01.00.0100 «Λογαριασμός προς απόδοση .....» έχει χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 470.292,29€, το οποίο σχηματίστηκε μέχρι την 01/12/2012, οπότε παραμένει αμετάβλητο, και μεταφέρθηκε, χωρίς καμιά κίνηση, από τη χρήση 2012 αρχικά στη χρήση 2013, στη συνέχεια στη χρήση 2014 και συνακόλουθα στην ελεγχόμενη χρήση 2015. Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το υπόλοιπο του λογαριασμού υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου: α) για τη χρήση 2013, αποτελεί απλή κατάθεση, και υπάγεται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ, καθώς αυτή είναι η πρώτη χρήση στην οποία το υπόλοιπο μεταφέρεται αμετάβλητο, όπως είχε διαμορφωθεί κατά την προηγούμενη χρήση 2012, β) για τις επόμενες χρήσεις 2014 και 2015, η εν λόγω χαρτοσήμανση έχει ήδη εξαντλήσει τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας για το εν λόγω ποσό, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2014 και κατά την ελεγχόμενη χρήση 2015, το μεταφερόμενο υπόλοιπο παραμένει ομοίως αμετάβλητο, καθώς ο λογαριασμός εξακολουθεί να μην εμφανίζει καμιά κίνηση.

Επομένως για τη χρήση 2015, δεν πρέπει να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου εκ νέου, αφού το υπόλοιπο έχει ήδη χαρτοσημανθεί, ως απλή κατάθεση, κατά τη χρήση 2013.



#### ΔΕΛ 1984/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή ο έλεγχος δεν ισχυρίστηκε ότι υφίσταται δανειακή σύμβαση μεταξύ των δυο εταιρειών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, ούτε ότι ο ανωτέρω δοσοληπτικός λογαριασμός «33.95.04.000» ..... λειτουργεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός. Ως εκ τούτου, για τον λόγο αυτό δεν καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου 2%, που αναλογεί στις δανειακές συμβάσεις. Αντιθέτως, ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για παροχή χρηματικής διευκόλυνσης που παρείχε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την ναυλομεσιτική εταιρεία με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. ...., όπως προκύπτει από τις εγγραφές στα βιβλία.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η μόνη εμπορική συναλλαγή μεταξύ των δυο εταιρειών είναι η τιμολόγηση της αμοιβής της ναυλομεσιτικής εταιρείας με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. ...., για τις υπηρεσίες εξεύρεσης πελατών για ναύλωση των σκαφών της προσφεύγουσας εταιρείας και αντίστοιχα της είσπραξης των ναύλων. Ως εκ τούτου, στον λογαριασμό «33.95.04.000» ..... - ..... απεικονίζονται μόνο οι απαιτήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας από την ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία και όχι εμπορικές συναλλαγές.

Επειδή, η διαπίστωση του ελέγχου ότι πρόκειται για παροχή χρηματικής – ταμειακής διευκόλυνσης από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία βασίστηκε:



1. Στις εγγραφές στα επίσημα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας
2. Στο γεγονός ότι δεν πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ εμπόρων
3. Στη συμβατική σχέση (εταιρική σχέση) που υπήρχε μεταξύ των δυο εταιρειών, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία κατέχει 510 εταιρικά μερίδια εκ των συνολικών 552 εταιρικών μεριδίων της ναυλομεσιτικής εταιρείας με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. ...., ήτοι ποσοστό 92% αυτής
4. Στο γεγονός ότι οι καταθέσεις ποσών γίνονταν από πελάτες της προσφεύγουσας εταιρείας στην ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία, η οποία εισέπραττε τους ναύλους για λογαριασμό της πρώτης, ενεργώντας ως ναυλομεσίτρια έναντι αμοιβής, όπου η απόδοση αυτών στην προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να γίνεται με την είσπραξή τους, λαμβάνοντας υπόψη ότι για την είσπραξη των ναύλων η προσφεύγουσα εταιρεία είχε εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο τέταρτο εδάφιο της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ, ο έλεγχος στην προκειμένη περίπτωση όφειλε να υπολογίσει το προσήκον τέλος χαρτοσήμου 1% για κάθε διαχειριστική περίοδο, επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού «33.95.04.000» ..... - ..... και όχι επί του υπολοίπου του λογαριασμού 33.95 «Λοιποί Χρεώστες διάφορ.».

Ως εκ τούτου, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του ν.4174/2013, θα έπρεπε να επιβληθούν στα κάτωθι χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού «33.95.04.000» ..... - ..... ήτοι:  
.....

**Επειδή, ωστόσο, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.** Ως εκ τούτου κατ' ορθή εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, αναφορικά με την φορολογική περίοδο 1/1/2015 – 31/12/2015, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του ν.4174/2013, **θα επιβληθούν στο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «33.95.04.000» ..... - ....., ποσού 1.591.740,16€, λαμβάνοντας υπόψη την με αριθ. ....../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2015,**

Επειδή, για το έτος 2016, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του ν.4174/2013, θα επιβληθούν στο κάτωθι χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «33.95.04.000» ..... - ....., ήτοι:  
.....

Ως εκ τούτου, κατ' ορθή εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, ο υπολογισμός των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του ν.4174/2013 όσο και της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, έτους 2016, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

**Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι ο έλεγχος εσφαλμένα χαρακτήρισε το υπόλοιπο του λογαριασμού «33.95.04.000»..... - ..... ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

## ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΝΑΝΤΙ ΑΥΞΗΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΛΕΛ 225/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή εν προκειμένω από την επισκόπηση των λογαριασμών της προσφεύγουσας επιχείρησης και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 43.00.00 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ» την 31.12.2016 κατατέθηκε ποσό ύψους 2.719.930,86 € από τους μετόχους για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου χωρίς να υπάρχει απόφαση της Γ.Σ. για την αύξηση αυτή. Περαιτέρω η επιχείρηση μέχρι και την ημερομηνία του ελέγχου δεν προέβη σε καμία αύξηση κεφαλαίου διατηρώντας ωστόσο το παραπάνω ποσό σχετικό λογαριασμό 43.00.00 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ». Για την μη επιστροφή στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου, και την τήρηση αυτών για μεγάλο χρονικό διάστημα, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι υφίσταται περίπτωση ταμειακής διευκόλυνσης ως προς τις καταθέσεις αυτές και δημιουργείται, υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης με αριθμ.301, και για τον λόγο της εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας των διατάξεων του ΚΤΧ (ΑΡΘΡΟ 15 ΠΑΡ. 5Γ, εδάφιο τέταρτο) περί χαρακτηρισμού καταθέσεων μετόχων για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου ως καταθέσεων ταμειακής διευκόλυνσης. Ισχυρίζεται ότι οι καταβολές των μετόχων έγιναν με σκοπό την κάλυψη οικονομικών αναγκών της εταιρείας με την αύξηση του κεφαλαίου της, προκειμένου η προσφεύγουσα να καλύψει τα απαιτούμενα κεφάλαια και να χρηματοδοτηθεί για την λειτουργία της.

Ουδέποτε υπήρξε συμφωνία ή πρόθεση είτε δική της είτε των μετόχων της τα ανωτέρω χρηματικά ποσά να δοθούν ως δάνειο ή άλλη παροχή με σκοπό την επιστροφή τους στους μετόχους. Μόνος σκοπός ήταν η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και όπως νομολογιακά έχει κριθεί δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες και ισχύουσες στην υπό κρίση περίπτωση, διατάξεις των Ε.Λ.Π., οι εισφορές ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων κλπ) για τις οποίες υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση. Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, τα σχετικά ποσά κατατάσσονται στις υποχρεώσεις της οντότητας. Εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, δεν πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις καθώς αφενός δεν υφίσταται η σχετική δέσμευση κεφαλαιοποίησης αφετέρου δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς εντός του προβλεπόμενου χρόνου η αύξηση κεφαλαίου και η έκδοση μετοχών αλλά ούτε και μεταγενέστερα μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου, ως εκ τούτου οι υπό κρίση καταθέσεις δεν θεωρούνται, πλέον, ως καταθέσεις γενόμενες επί σκοπώ αυξήσεως κεφαλαίου, ώστε να μπορούν να απαλλαχθούν (σχετ. απόφαση του ΣΤΕ 1470/2002), αλλά ως απλές καταθέσεις που κατατάσσονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ στις υποχρεώσεις της εταιρείας και δεν ανήκουν στην περιουσία της εταιρείας, η μη ανάληψη αυτών, εκ μέρους των καταθετών, συνιστά σιωπηρή συναίνεση αυτών, ως προς την παραμονή των εν λόγω χρηματικών καταθέσεων στην εταιρεία, επί σκοπώ ταμειακής της διευκόλυνσης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ...., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Αποφασίζουμε**

**Την απόρριψη**

## ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ

ΔΕΛ 473/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων Δήμος ήταν για την υπό κρίση χρήση υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατ' άρθρο 107 του ν. 2238/1994 προκειμένου να αποδώσει τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου που αναλογούν στο ακαθάριστο εισόδημα που απέκτησε από την εκμίσθωση ακινήτων ιδιωτικής του περιουσίας, από παραχώρηση χρήσης προς εκμετάλλευση χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων στην ..... , από παραχώρηση δικαιώματος χρήσης κοινόχρηστων χώρων για εγκατάσταση στεγάστρων και διαφημιστικών πλαισίων, και από παραχώρηση λειτουργίας και εκμετάλλευσης του υπογείου σταθμού αυτοκινήτων στο νέο ..... Ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος της υπό κρίση χρήσης το σύνολο των εισοδημάτων του που απέκτησε από εκμίσθωση ακινήτων, απέδωσε ανακριβώς τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου και οι υποβληθείσες δηλώσεις κρίθηκαν ανακριβείς.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου σε περιπτώσεις μισθώσεων οικοδομών, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι κοινόχρηστοι χώροι, όπως οι πλατείες (ΕΦΑΘ 12554/1988 με την οποία κρίθηκε ότι για εκμίσθωση κοινόχρηστου περιπτέρου εντός άλσους, το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται επί μισθωμάτων από εκμίσθωση οικοδομών, στο οποίο υπάγεται και η εν λόγω μίσθωση καθ' όλη τη συμβατική της διάρκεια) και τα στέγαστρα. Το δε ιδιοκτησιακό καθεστώς των κοινόχρηστων χώρων καθορίζεται από το σχετικό άρθρο του Αστικού Κώδικα, όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται στο εμπράγματο δικαίωμα επί των κοινοχρήστων χώρων, προσδιορίζοντας ότι η κυριότητα επ' αυτών ανήκει στους ..... Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος επικεντρώθηκε και στην εξεύρεση των εσόδων του ..... από την εκμίσθωση όλων των ακινήτων που εκμεταλλεύεται.

Οι Δήμοι, και με βάση το αρ. 970 ΑΚ, δύνανται να παραχωρήσουν ιδιαίτερα ιδιωτικά δικαιώματα σε τρίτους. Απόρροια αυτής της δυνατότητας αποτελεί η παραχώρηση χρήσης του υπό κρίση χώρου της ..... για χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων κατόπιν πλειοδοτικού μηχανισμού. Η εν λόγω παραχώρηση χρήσης ισοδυναμεί με εκμίσθωση οικοδομών, ήτοι ακινήτων, κατά το αρ. 13 του Κ.Τ.Χ. και ως τέτοια υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Στην έννοια των οικοδομών εντάσσονται τα γήπεδα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων καθώς και η παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημίσεων (βλ. σχετικά: και Π. Ρέππα, φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ, Σάκουλα, 2007, σελ. 378). Περαιτέρω, και στην με αρ. Δ14Β 1132634 ΕΞ 2011 απάντηση της 14ης Διεύθυνσης Φ.Π.Α. σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων Φ.Π.Α., η ως άνω παραχώρηση έναντι ανταλλάγματος μετά από πλειοδοτική δημοπρασία, της εκμετάλλευσης χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων στην ..... θεωρείται απλή εκμίσθωση ακινήτου (και όχι πράξη παροχής υπηρεσιών). Το ίδιο ισχύει και για την παραχώρηση των στεγάστρων.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τους κοινόχρηστους χώρους προβλέπεται η επιβολή τέλους κοινόχρηστου χώρου, το οποίο δεν επιβαρύνεται με τέλος χαρτοσήμου, όμως εν προκειμένω για την παραχώρηση χρήσης χώρου στάθμευσης, ο ..... δεν εισπράττει ανταποδοτικό τέλος καθώς το αντάλλαγμα δεν συνδέεται με την παροχή ειδικής ωφέλειας δημοσίου χαρακτήρα προς τον ιδιώτη όπως π.χ. στην περίπτωση του τέλους καθαριότητας ή φωτισμού αλλά με την εκμετάλλευση του συγκεκριμένου χώρου από τον πλειοδότη του διαγωνισμού.

**Επιπλέον, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. Α. ΤΕΦ Α' 1125932 ΕΞ 2013/9.8.2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Τελών και Ειδικών Φορολογιών (Α' Τμήμα) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με το τέλος χαρτοσήμου επί παραχώρησης με αντάλλαγμα του δικαιώματος χρήσης**

αιγιαλού, το αντάλλαγμα που καταβάλλεται από τους μισθωτές υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς η σχετική επιβολή των τελών χαρτοσήμου καταργήθηκε μόνο για τα μισθώματα των κατοικιών. Διευκρινίζεται μάλιστα ότι οι ..... στους οποίους έχει παραχωρηθεί το δικαίωμα χρήσης κοινόχρηστων χώρων το οποίο και μεταβίβασαν περαιτέρω σε τρίτους με σύναψη σύμβασης μίσθωσης έναντι ανταλλάγματος, οφείλουν να εισπράττουν από τους μισθωτές τους τέλη χαρτοσήμου. Οι ....., για τα μισθώματα που εισπράττουν, υποχρεούνται ως εκμισθωτές, να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία μόνο για την απόδοση των επ' αυτών οφειλόμενων τελών χαρτοσήμου, μέσα στις νόμιμες προθεσμίες σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των περιπτώσεων ε' και θ' της παρ. 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι ο ..... με την υπογραφή της σχετικής σύμβασης για την παραχώρηση χρήσης υποχρεούται σε είσπραξη και κατά συνέπεια απόδοση του σχετικού τέλους χαρτοσήμου 3% (πλέον εισφοράς 20% Ο.Γ.Α. επ' αυτού).

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και στις περιπτώσεις όπου κάποιος απαλλάσσεται από την καταβολή είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή σχετική δήλωση για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου και να το καταβάλλει ο ίδιος αφού το εισπράξει από το μισθωτή. Στην περίπτωση αυτή, ουσιαστικά, υπόχρεος για την είσπραξη του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου είναι ο απαλλασσόμενος από την καταβολή. Με βάση τα ανωτέρω, ο εκμισθωτής ..... να μην απαλλάσσεται από το τέλος χαρτοσήμου, όμως ο μισθωτής επιβαρύνεται πλήρως με το τέλος χαρτοσήμου, το οποίο εν προκειμένω ανέρχεται σε ποσοστό 3% (πλέον 20% εισφοράς Ο.Γ.Α. επ' αυτού), το οποίο και οφείλει να καταβάλει στο ....., ο οποίος με τη σειρά του υποβάλλει τη σχετική δήλωση στην αρμόδια φορολογική αρχή και εν συνεχεία το καταβάλλει. Ήτοι, ο ..... οφείλει να υποβάλλει σχετική δήλωση περί τέλους χαρτοσήμου για τις υπό κρίση μισθώσεις και να καταβάλλει το αναλογούν τέλος. Είναι λοιπόν σαφές ότι ο προσφεύγων ..... ως εκμισθωτής δεν υπόκειται τυπικά στην καταβολή του τέλους χαρτοσήμου, σε σύγκριση με τις λοιπές μισθώσεις όπου και ο εκμισθωτής αλλά και ο μισθωτής υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου. Όμως, με τις ισχύουσες διατάξεις, λόγω της υπαγωγής, όπως προαναφέρθηκε, της εκμίσθωσης του κοινόχρηστου χώρου της ..... και των λοιπών χωρών στο τέλος χαρτοσήμου ο προσφεύγων ....., οφείλει να εισπράξει το αναλογούν τέλος από τον μισθωτή και να το αποδώσει στο Δημόσιο. **Ως εκ τούτου σε περίπτωση μη καταβολής του τέλους χαρτοσήμου εκ μέρους του ....., ο ίδιος καθίσταται υπόχρεος ενώπιον της φορολογικής αρχής και άρα η σχετική πράξη για την καταβολή νομίμως εκδίδεται εις βάρος του.**

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η επιβολή των τελών χαρτοσήμου αποτελεί απόρροια συγκεκριμένης νομοθετικής ρύθμισης, ήτοι του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, προς την οποία οφείλει ο προσφεύγων να συμμορφωθεί. Η δε δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να προβεί σε φορολογικό έλεγχο και να καταλογίσει τα σχετικά πρόστιμα για τέλη τα οποία δεν είχαν αποδοθεί ως οφείλαν στο Δημόσιο, περιγράφεται στο νόμο (αρ. 66 του ν. 2238/1994). Περαιτέρω, η φορολογική διοίκηση υποχρεούται με την διαπίστωση της σχετικής παράβασης, εν προκειμένω τη μη δήλωση και απόδοση των τελών χαρτοσήμου, να προβεί στην έκδοση της σχετικής καταλογιστικής πράξης δεδομένου ότι πρόκειται για δεσμευτική εξουσία της διοίκησης προς επιβολή.

**Αποφασίζομε**

**Την απόρριψη της .....**

## ΕΚΤΕΛΕΣΤΟΙ ΤΙΤΛΟΙ

### ΔΕΛ 22/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 25-11-2013 αγωγή - αίτηση διαιτησίας κατά της Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με την οποία είχε συναφθεί η από 31-08-2011 Σύμβαση Ξενοδοχειακής Διαχείρισης. Το Δικαστήριο με την υπ' αριθμ. ....../2014 απόφαση του έκανε εν μέρει δεκτή την αγωγή - αίτηση διαιτησίας της προσφεύγουσας και επιδίκασε σε βάρος της εναγομένης τα κάτωθι ποσά: α. το ποσό των 3.868.480,68 Ευρώ, το οποίο επιδικάστηκε νομιμοτόκως από την επίδοση της αγωγής, αφορά σε διαφυγόντα κέρδη και β. το ποσό των 2.953.354,72 Ευρώ, το οποίο επιδικάστηκε νομιμοτόκως από την επίδοση της αγωγής, αφορούσε τη μη μεταφορά από λογαριασμό της προσφεύγουσας, που διαχειριζόταν ο διαχειριστής, σε λογαριασμό της ίδιας προσφεύγουσας, που διαχειριζόταν ο ιδιοκτήτης, του εγγυημένου μικτού λειτουργικού κέρδους ύψους 2.700.000,00 Ευρώ για το έτος 2013, σε δύο δόσεις των 1.350.000,00 Ευρώ εκάστη, πλέον του ποσού των 253.354,72 Ευρώ, πέραν του ελαχίστου λειτουργικού κέρδους που επιτεύχθηκε από τον διαχειριστή.

Επειδή για την παροχή της ζητούμενης έννομης προστασίας με τη μορφή της αναγκαστικής εκτέλεσης απαιτείται, κατά νόμον (Κ.Πολ.Δικ.), η συνδρομή ορισμένων προϋποθέσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ύπαρξη εκτελεστού τίτλου. Εκτελεστός, δε, τίτλος είναι το έγγραφο, που αποδεικνύει δικαίωμα και παρέχει στον ενδιαφερόμενο την εξουσία να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της εκτέλεσης και να προβεί δι' αυτών ή με τη σύμπραξη αυτών σε αναγκαστική εκτέλεση. Ο νόμος απαιτών, για την αναγκαστική εκτέλεση, τίτλο εκτελεστό σκοπεί να περιορίσει τις αβεβαιότητες περί την ύπαρξη της απαίτησης και τις εντεύθεν δημιουργούμενες αμφισβητήσεις και δίκες.

Επειδή ο εκτελεστός τίτλος, όπως προαναφέρθηκε, πρέπει να είναι έγγραφο. Τίτλο, όμως, εκτελεστό δεν αποτελούν όλα τα έγγραφα, αλλά μόνο τα δημόσια έγγραφα και μάλιστα ορισμένα από αυτά. Ειδικότερα, αποτελούν, κατά νόμον, τίτλο εκτελεστό:

- Οι αποφάσεις των ημεδαπών δικαστηρίων (πολιτικών, ποινικών, διοικητικών). Οι αποφάσεις αυτές αποτελούν τίτλο εκτελεστό, εφόσον είναι (α) καταψηφιστικές ή καταδικαστικές, δηλαδή, περιέχουν καταδίκη ή καταψήφιση σε ανέκκλητες ή προσωρινώς εκτελεστές. Προσωρινώς, δε, εκτελεστές αποφάσεις καλούνται οι οριστικές αποφάσεις, οι οποίες μπορούν να εκτελεσθούν καίτοι δεν είναι αμετάκλητες, τελεσίδικες ή ανέκκλητες.

Αντίθετα, δεν αποτελούν τίτλο εκτελεστό οι μη οριστικές αποφάσεις, οι διαπλαστικές, καθώς και οι αναγνωριστικές ή βεβαιωτικές.

- Οι διαιτητικές αποφάσεις, χωρίς να είναι ανάγκη να κηρυχθούν προηγουμένως εκτελεστές από κάποιο δικαστήριο.

- Τα πρακτικά των δικαστηρίων ή των επί των εργατικών διαφορών συσταθεισών «επιτροπών συμβιβασμού», τα οποία περιέχουν συμβιβασμό ή προσδιορισμό δικαστικών εξόδων.

- Τα συμβολαιογραφικά έγγραφα, τα οποία περιέχουν δικαίωμα δεκτικό εκτέλεσης.

- Οι αλλοδαποί τίτλοι, οι οποίοι κηρύσσονται εκτελεστοί στην Ελλάδα με απόφαση του αρμόδιου μονομελούς πρωτοδικείου.

- Οι διαταγές και οι πράξεις, που αναγνωρίζονται από το νόμο, ως τίτλοι εκτελεστοί (π.χ. η έκθεση κατακύρωσης, την οποία συντάσσει ο υπάλληλος του πλειστηριασμού).

Επειδή για τη διενέργεια της αναγκαστικής εκτέλεσης δεν αρκεί μόνο η ύπαρξη του, κατά τ' ανωτέρω, εκτελεστού τίτλου, αλλά απαιτείται περαιτέρω, όπως ο τίτλος αυτός περιβληθεί και τον τύπο της εκτέλεσης ή τον εκτελεστήριο τύπο. Ο εκτελεστήριος τύπος συνίσταται στην έκδοση του εκτελεστού εγγράφου και στην δι' αυτού εντολή προς τα όργανα της εκτέλεσης να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες, για την εκτέλεση αυτού. Το αντίγραφο, δε, του εκτελεστού τίτλου, το οποίο φέρει τον εκτελεστήριο τύπο, καλείται απόγραφο. Εκτέλεση, δε, μπορεί να γίνει μόνο βάσει αυτού. Το απόγραφο εκδίδεται από τον γραμματέα του οικείου δικαστηρίου ή από τον συμβολαιογράφο. Τα απόγραφα εκτελεστών δικαστικών αποφάσεων υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου

Επειδή το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου των απογράφων εκτελεστών δικαστικών αποφάσεων, το οποίο οφείλεται στο επιδικαζόμενο κεφάλαιο και στους τόκους αυτού, καταβάλλεται υποχρεωτικά πριν από την έκδοση του εκτελεστού απογράφου, κατά τις γενικές διατάξεις του άρθρου 3 παρ. Ι του Κώδικα Χαρτοσήμου, ήτοι, με αποδεικτικό πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου, το οποίο θα επισυνάπτεται στο πρωτότυπο της εκτελεστής απόφασης, προς διευκόλυνση του εισαγγελικού και του φορολογικού ελέγχου. Ομοίως, παρά πόδας του υποκειμένου σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου απογράφου πρέπει να γίνεται ρητή μνεία περί της καταβολής του τέλους, αναγραφόμενου, επίσης, του αριθμού και της ημερομηνίας του αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου (Υπ. Οικ. Χ. 4891/1954, Χ. 2551/1955).

**Επειδή ο υπό κρίση καταλογισμός τελών χαρτοσήμου αφορά σε ποσά, τα οποία επιδικάστηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2014 αποφάσεως του Διαιτητικού Δικαστηρίου. Ωστόσο ουδέποτε εκδόθηκε αντίγραφο της αποφάσεως (εκτελεστός τίτλος) φέρον εκτελεστήριο τύπο (απόγραφο), επίσης μέχρι σήμερα δεν έχει διενεργηθεί ουδεμία καταβολή χρηματικού ποσού κι όπως προαναφέρθηκε για τη διενέργεια αναγκαστικής εκτελέσεως δεν αρκεί μόνον η ύπαρξη του εκτελεστού τίτλου - εν προκειμένω της διαιτητικής αποφάσεως - αλλά απαιτείται περαιτέρω, όπως ο τίτλος αυτός περιβληθεί και τον τίτλο της εκτελέσεως.**

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την επικαλούμενη από μέρους της προσφεύγουσας υπ' αριθμ. ....../2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... (Εκούσια Δικαιοδοσία), η εταιρεία με την επωνυμία «.....» πτώχευσε και μάλιστα η 28η Ιουλίου ορίσθηκε ως ημερομηνία πάσεως πληρωμών της.

Επομένως, εφόσον η υπ' αριθμ. ....../2014 απόφαση του Διαιτητικού Δικαστηρίου δεν έχει εκτελεστεί και δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία καταβολή αποζημιώσεως έως σήμερα, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τα τέλη χαρτοσήμου γίνονται αποδεκτοί.

## ΚΑΛΥΨΗ ΑΠΟ Α.Ε. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΤΗΣ

ΔΕΛ 1587/2020 ΑΘΗΝΑ

**Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται** ότι ο λογαριασμός ..... «.....» δημιουργήθηκε για να καλύψει το λογιστικό κενό που δημιουργήθηκε μετά την απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου της «.....» και την απορρόφηση αυτού από την εταιρεία. Και τούτο γιατί, ενώ με την απόσχιση εισφέρθηκαν στην Α.Ε όλα τα στοιχεία του ενεργητικού αυτής που αφορούσαν τον κατασκευαστικό κλάδο της «.....» (ως πάγια, εκτελούμενα έργα, απαιτήσεις από έργα που είχε εκτελέσει ή εκτελούσε η απορροφούμενη), δεν εισφέρθηκε, από τα στοιχεία του παθητικού, μέρος των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων δανείων τα οποία είχε λάβει η απορροφούμενη - «.....» για τη χρηματοδότηση συγκεκριμένων έργων που παρέμειναν σε αυτή. Συνεπώς, τα χρηματικά ποσά που ήχθησαν σε χρέωση του ανωτέρω υπολογαριασμού, είτε λόγω παρακράτησης από τις Τράπεζες πληρωμών πελατών της εταιρείας, για την εξόφληση των δανείων που παρέμειναν στη μητρική εταιρεία, είτε λόγω λήψης ή αποπληρωμής δανείων της μητρικής εταιρείας, αφορούν σε συναλλαγές, οι οποίες δεν ενέπιπταν *stricto sensu*, δηλαδή υπό στενή – τυπική έννοια, όπως απαιτούν οι διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., για τη χαρτοσήμανσή τους, στην έννοια των «αναλήψεων χρημάτων», δηλαδή στη χορήγηση χρηματικών κεφαλαίων από την προσφεύγουσα στην ανωτέρω μητρική εταιρεία. Σε καμία περίπτωση δηλαδή δεν αποδείχθηκε ότι οι εν λόγω εγγραφές αφορούσαν σε εν γένει, υπό στενή έννοια, αναλήψεις χρημάτων από την ανωτέρω μητρική εταιρεία, δεδομένου δε ότι ο έλεγχος έκρινε ότι «με τον ανωτέρω τρόπο η εταιρεία κατ' ουσίαν μετέφερε τις απαιτήσεις της στην .....» ήτοι έμμεση μεταφορά απαιτήσεων, χωρίς χορήγηση χρημάτων στη μητρική εταιρεία, η πράξη αυτή δεν υπάγεται στην υποπερίπτωση του άρθρου 15§5γ του ΚΝΤΧ, καθώς, ενόψει της τυπικότητας της φορολογίας χαρτοσήμου, για να χαρτοσημανθεί ως χρηματική διευκόλυνση έπρεπε να προκύπτει και να αναγράφεται στα βιβλία, η εκάστοτε χρέωση του άνω υπολογαριασμού ως ανάληψη χρημάτων, γεγονός που δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου.

**Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει** ότι η προσφεύγουσα διενεργούσε στα βιβλία της λογιστικές εγγραφές χρέωσης του λογαριασμού της μητρικής εταιρείας ..... «.....», κάθε φορά που πελάτες της κατέθεταν χρήματα στην τράπεζα έναντι της οφειλής τους και η τράπεζα παρακρατούσε αυτοβούλως το καταβαλλόμενο από τον πελάτη ποσό και το διέθετε προς αποπληρωμή του υφισταμένου δανείου της Μητρικής εταιρείας, καθώς και κάθε φορά που εξοφλούσε ή έπαιρνε δάνειο για να εξυπηρετήσει δάνεια που είχαν παραμείνει στη μητρική.

**Συνεπώς η απαίτηση του εν λόγω λογαριασμού, δημιουργήθηκε από πραγματικές καταβολές χρημάτων (από την ίδια και από πελάτες της) προς την τράπεζα και εμμέσως προς τη μητρική εταιρεία, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15§5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ.**

## ΠΑΓΙΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ

ΔΕΛ 1587/2020 ΑΘΗΝΑ

**Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται** ότι τα ποσά που χρεώνονταν στο λογαριασμό 35.03 «Πάγιες προκαταβολές», αφορούσαν χρηματικά ποσά που δίδονταν στους διαχειριστές των εργοταξίων ως προκαταβολές «επί αποδόσει» και όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου η καταβολή χρημάτων στους επικεφαλής των εργοταξίων αποτελεί πράξη με νόμιμη αιτία, απαλλασσόμενη από τέλη χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα σκοπός των καταβολών αυτών ήταν, όπως αναγνωρίζει ο Έλεγχος, η προκαταβολή ποσών προς επικεφαλής εργοταξίων, για καταβολή υποχρεώσεων της Εταιρείας συνισταμένων σε δαπάνες μισθοδοσίας του απασχολούμενου στα εργοτάξια προσωπικού της και λοιπές συναφείς πληρωμές. Η προκαταβολή ποσών για πλήρωση εταιρικών αναγκών και υποχρεώσεων, προς πρόσωπα που δεν θεωρούνται «τρίτου» σε σχέση με την εταιρεία, δεν αποτελεί ούτε χρηματική διευκόλυνση ούτε δάνειο, αλλά πράξη στο πλαίσιο εμπορικών συναλλαγών της εταιρείας και συνεπώς απαλλασσόμενη των τελών χαρτοσήμου. Είναι δε αδιάφορο το χρονικό διάστημα παραμονής χρεωστικών υπολοίπων στον εν λόγω υπολογαριασμό καθώς ακόμη και η παραμονή για μεγάλο χρονικό διάστημα χρεωστικών υπολοίπων στο λογαριασμό δεν μπορεί να τεκμηριώσει τυχόν σύμβαση δανείου, χωρίς να αποδεικνύει η φορολογική Αρχή, που φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, ότι τα εν λόγω χρεωστικά υπόλοιπα στηρίζονται σε εγγραφές που περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν την κατά το άρθρο 806 του Α.Κ. έννοια της συμβάσεως δανείου (Δ.Εφ.Αθ. 439/2016).

**Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει:** (i) ότι ως λογαριασμός «επί αποδόσει», με τον οποίον η επιχείρηση παρακολουθεί τις προκαταβολές που δίδονται στους διαχειριστές των εργοταξίων, ο λογαριασμός αυτός θα έπρεπε «βάσει της κρατούσας συναλλακτικής πρακτικής τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης να κλείνει - μηδενίζει», (ii) ότι τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών «δεν επιστράφηκαν ούτε ζητήθηκαν από την Εταιρεία», καθώς και (iii) τον «μεγάλο χρόνο παραμονής, πέραν του έτους του χρεωστικού υπολοίπου σε χέρια τρίτων - εργοταξιαρχών, μερικοί από τους οποίους έχουν ήδη αποχωρήσει από την Εταιρεία». Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι οι καταβολές της προσφεύγουσας προς τους εργοταξιαρχες, ήταν πολύ μεγαλύτερες από τις υπάρχουσες ανάγκες, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να βαίνει διαρκώς αυξανόμενο, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15§5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ.**

**Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται** ότι οι χρεώσεις του λογαριασμού 35.03 αποτελούν χορήγηση κεφαλαίου κινήσεως από την Εταιρεία στα εργοτάξια, για τις οποίες δεν προβλέπεται η υπαγωγή τους στο πεδίο εφαρμογής του ΚΝΤΧ. Ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη υπαγωγή και χαρακτηρισμό των προκαταβολών που προορίζονταν για την κάλυψη των τρεχουσών αναγκών των εργοταξίων, ως κατάθεση χρηματικού ποσού, επισύρουσα το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 5γ ΚΝΤΧ, και τούτο διότι οι «πάγιες προκαταβολές» αφορούσαν και προορίζονταν για την κάλυψη των δαπανών μισθοδοσίας και λοιπών εξόδων του προσωπικού της Εταιρείας το οποίο απασχολείται στα εργοτάξια αυτής, καθώς και των τρεχουσών αναγκών εν γένει αυτών, συναφών με την λειτουργία τους. Τα εργοτάξια δεν θα εδύναντο να συνάψουν οιαδήποτε συμβατική σχέση με την Εταιρεία, απαιτούμενη προϋπόθεση για την εφαρμογή του επικληθέντος άρθρου 15 παρ. 5γ ΚΝΤΧ. Κάτι τέτοιο θα οδηγούσε στον παράλογο και μη νομικό εφικτό νομικά αποτέλεσμα της σύναψης συμβάσεως ανάμεσα στην Εταιρεία και τον εαυτό της.

**Επειδή στην αιτιολογία των εγγραφών των χρεώσεων του λογαριασμού, αναγράφονταν τα ονοματεπώνυμα των επικεφαλής των εργοταξίων με τους οποίους η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.**



## ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟ ΜΗΤΡΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗΣ ΤΗΣ

ΔΕΛ 532/2020 ΑΘΗΝΑ

Επειδή, από τον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων των υπό κρίση φορολογικών ετών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει εκδώσει ανά έτος τιμολόγια προς διεθνής πελάτες με την ανωτέρω διαδικασία, ήτοι: για το φορολογικό έτος 2014, 2015 και 2016 συνολικής αξίας 2.405.379,66 €, 1.881.257,84 € και 2.711.780,67 € αντίστοιχα.

**Επειδή, στην περίπτωση που προσφέρει υπηρεσίες σε διεθνή πελάτη, επί των τιμολογίων που εκδίδεται για την προσφερόμενη υπηρεσία και για την εξόφληση αυτών, αναγράφεται μόνο ο τραπεζικός λογαριασμός ..... ο οποίος ανήκει στην μητρική ..... δεν πρόκειται δηλαδή για απλή δυνατότητα αλλά για υποχρέωση εξόφλησης σε λογαριασμό τρίτου.** Περαιτέρω η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου γίνεται με την κατάθεση του οφειλόμενου ποσού στο συγκεκριμένο λογαριασμό χωρίς την συγκεκριμένη χρονική στιγμή που εκδίδεται το εν λόγω παραστατικό στοιχείο να προκύπτει ότι υφίσταται καμία τέτοια υποχρέωση προς την μητρική εταιρεία, ούτε φυσικά αντικατοπτρίζει λήψη αντίστοιχου μεγέθους υπηρεσιών από αυτήν την δεδομένη χρονική στιγμή, ούτε υπάρχει επί του επίμαχου τιμολογίου μνεία της αιτίας για την εν λόγω κατάθεση στο συγκεκριμένο λογαριασμό.

Επειδή, από τον λογαριασμό απαίτησης από την μητρική εταιρεία ..... (που εισέπραξε το αντίτιμο των τιμολογίων) δεν προκύπτει η άμεση - σε συνδυασμό πάντα με την χρονική στιγμή της είσπραξης από αυτήν του τιμήματος του τιμολογίου – μεταφορά του οφειλόμενου ποσού στα ταμειακά διαθέσιμα της προσφεύγουσας. Η ενέργειά δε αυτή, έχει ως αποτέλεσμα την ισόποση ταμειακή διευκόλυνση από την προσφεύγουσα, προς την μητρική εταιρεία και ισοδυναμεί με την κατάθεση από την προσφεύγουσα χρημάτων στην μητρική της εταιρεία ..... Χωρίς εμπορική συναλλαγή.

Επειδή, η προσκομισθείσα με την ενδικοφανή προσφυγή κατάσταση (σχετ. 8) με τον χρόνο είσπραξης και απόδοσης ποσών που οφείλουν οι πελάτες της προσφεύγουσας, δεν δύναται να αξιολογηθεί καθώς δεν προσκομίζονται επίσημα αναλυτικά καθολικά και αντίστοιχες εγγραφές και δικαιολογητικά.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, η ανωτέρω ενέργεια της προσφεύγουσας, να δίνει εντολή στον πελάτη της να καταθέσει την αξία του τιμολογίου σε λογαριασμό της μητρική της εταιρείας, βασίζεται σε επίσημα έγγραφα που εκδίδει (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ) και αποδεικνύεται από τις εγγραφές που πραγματοποίησε στα επίσημα φορολογικά της βιβλία που τηρεί ως επιτηδευματίας (λογαριασμοί 30.00.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – 30.01.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ), αποτελούν ίδιες ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις – συμβάσεις, συντάσσονται στην Ελλάδα και είναι εκτελεστές στην Ελλάδα, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ., οι ανωτέρω συμβάσεις, επειδή, δεν αποδεικνύεται ότι υπόκεινται σε μεγαλύτερο ή μικρότερο τέλος χαρτοσήμου ή ότι απαλλάσσεται νομίμως αυτού, υπόκεινται σε αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον της αναλογούσης εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α.

Ως εκ τούτου ορθώς ο φορολογικός έλεγχος, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Τελών Χαρτοσήμου, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.