



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4060

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα το, κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

6. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 προσδιορίστηκε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου ποσού 3.818.902,52 ευρώ, επί της οποίας υπολογίστηκε χαρτόσημο ποσού 38.189,03 ευρώ, εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 7.637,81 ευρώ, πλέον προσαυξήσεως τελών χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης ποσού 45.826,84 ευρώ και προσαυξήσεως ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης ποσού 9.165,37 ευρώ, ήτοι σύνολο προς καταβολή 100.819,05 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 προσδιορίστηκε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου ποσού 350.000,00 ευρώ, επί της οποίας υπολογίστηκε χαρτόσημο ποσού 3.500,00 ευρώ, εισφορά υπέρ ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 700,00 ευρώ, πλέον προσαυξήσεως τελών χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης ποσού 4.200,00 ευρώ και προσαυξήσεως ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης ποσού 840,00 ευρώ, ήτοι σύνολο προς καταβολή 9.240,00 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου αναλήψεων – καταθέσεων μετόχων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι για τις χρήσεις 2010 και 2011 υπάρχουν αναλήψεις από το μέτοχο και πρόεδρο της επιχείρησης από το ταμείο της επιχείρησης, οι

οποίες υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, πλέον της ειδικής εισφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα ζητά να ακυρωθούν και να επανεξεταστούν οι προσβαλλόμενες οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα ποσά που καταλογίστηκαν ως τέλος χαρτοσήμου, αφορούν λογιστικές εγγραφές χρεωπιστώσεων προς τον μέτοχο, Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο, και δε χορηγήθηκαν με σκοπό το δανεισμό ή την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας, αλλά αποδίδονταν αποκλειστικά προς φύλαξη, καθώς το σύνολο τους επιστρέφονταν από τον μέτοχο στο τέλος κάθε μήνα. Επιπλέον κάποιες από αυτές τις λογιστικές εγγραφές έγιναν κατ' απαίτηση του ορκωτού ελεγκτή για συμφωνία μακροχρόνιων διαφορών εμπορικού και λογιστικής και σε καμία περίπτωση δεν αποτέλεσαν καταθέσεις ή αναλήψεις του μετόχου.
- Εφόσον ήθελε κριθεί ότι πρέπει να επιβαρυνθούν οι επίμαχες δοσοληψίες των χρήσεων 2010 και 2011 με χαρτόσημο, αυτό θα έπρεπε να επιβληθεί όχι επί του αθροίσματος των φερόμενων ως καταθέσεων προς τον μέτοχο, αλλά επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού υπολοίπου της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις, που εκδόθηκαν βασιζόμενες στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, στερούνται πλήρους και νόμιμης αιτιολογίας, καθώς δεν αιτιολογείται και δεν στοιχειοθετείται με επάρκεια η φύση των εγγραφών στο δοσοληπτικό λογαριασμών, ως καταθέσεων ή αναλήψεων από τον μέτοχο.
- Υπέρμετρη επιβάρυνση της εταιρείας από διαδοχικούς φορολογικούς ελέγχους.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, όπως ισχύει, ορίζεται:

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

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκόλυνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών

25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχούμενου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

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

«Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Διευκρινίζεται ότι κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης «η ανάληψη χρημάτων» δεν αναφέρεται στην ανάληψη από τον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων απ' αυτούς χρημάτων, η οποία στην περίπτωση αυτή επέχει θέση εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης, αλλά στην «ανάληψη χρημάτων» ως αυτοτελή πράξη, με την έννοια της χορήγησης το πρώτον χρημάτων από την εταιρεία ή την επιχείρηση στον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο προς διευκόλυνση τους. ... 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)

Εάν από εταίρο ή μέτοχο ή άλλο πρόσωπο γίνεται ανάληψη μέρους η ολόκληρης της κατάθεσής του, η οποία υποβλήθηκε στο τέλος 1%, για την πράξη αυτή δεν οφείλεται αναλογικό τέλος

Το τέλος χαρτοσήμου 1% επί καταθέσεων ή αναλήψεων καταβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψη στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών (Άρθρο 3 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. και ΥΠΟΙΚ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/1980 και Εγκ. 11/1981).»

Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων ως ανάληψη νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Προϋποθέσεις για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου 1% θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

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

β) εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή επί ανάληψης χρημάτων από αυτές.

γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί κατάθεσης ή ανάληψης χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (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 μνεία της αιτίας κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997). Επίσης, το ως άνω τέλος, όπως προαναφέρθηκε, οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, δια της κατάθεσης ή ανάληψης των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμία προϋπόθεση ή καμία επιφύλαξη (Υπ.Οικ.Κ. 8802/654/1983).

Επειδή με την από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης και συγκεκριμένα το λογαριασμό «33.10.0001 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί – Διευθ. Α.Ε.», διαπιστώθηκαν οι παρακάτω αναλήψεις από το μέτοχο και Πρόεδρο της επιχείρησης κ. από το ταμείο της προσφεύγουσας εταιρείας:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010-31/12/2010		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/2011	
Ημερομηνία καταθέσεων χρημάτων προς	Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	Ημερομηνία καταθέσεων χρημάτων προς	Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο
10/06/2010	220.000,00	01/04/2011	220.000,00
25/06/2010	100.000,00	04/05/2011	60.000,00
01/07/2010	420.000,00	01/07/2011	70.000,00
20/07/2010	90.000,00		
02/08/2010	530.000,00		
01/09/2010	460.000,00		
01/10/2010	535.000,00		
01/11/2010	590.000,00		
01/12/2010	500.000,00		
31/12/2010	192.656,62		
31/12/2010	114.719,74		
31/12/2010	66.526,16		
ΣΥΝΟΛΟ	3.818.902,52	ΣΥΝΟΛΟ	350.000,00

Επειδή στις παραπάνω περιπτώσεις συναλλαγών με τον μέτοχο κ.:

α) Λαμβάνει χώρα «ανάληψη χρημάτων-επιταγών» ως αυτοτελή και ανεξάρτητη πράξη δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση χρημάτων από την προσφεύγουσα επιχείρηση προς άλλο φυσικό πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται να τα επιστρέψει μελλοντικά.

β) Υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του φυσικού προσώπων, καθώς είναι ο κύριος μέτοχός της,

γ) Οι καταβολές χρημάτων αποδεικνύονται από εγγραφές στα επίσημα βιβλία της προσφεύγουσας,

δ) Οι εγγραφές στα βιβλία δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγή νομίμως από τα τέλη αυτά και

ε) Οι καταβολές χρημάτων γίνονται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης (π.χ. δάνειο), ο έλεγχος ορθώς καταλόγισε το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι τα παραπάνω ποσά δε χορηγήθηκαν με σκοπό το δανεισμό ή την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας, αλλά αποδίδονταν αποκλειστικά προς φύλαξη, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς όπως προαναφέρθηκε δεν εξετάζεται ο επιδιωκόμενος σκοπός της ανάληψης. Επιπλέον από τις λογιστικές εγγραφές με την αιτιολογία «Συμφωνία Εμπορικού - λογιστικής» που έγιναν κατ' απαίτηση του ορκωτού ελεγκτή για συμφωνία μακροχρόνιων διαφορών εμπορικού και λογιστικής, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου μόνο τις υπ' αριθμ. και λογιστικές εγγραφές, οι οποίες αφορούν περιπτώσεις ανάληψης από λογαριασμούς Ενεργητικού της επιχείρησης με την μορφή των «επιταγών εισπρακτέων» και είσπραξης από «Πελάτες εσωτερικού». Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά των εγγραφών αυτών λανθασμένα υποβλήθηκαν σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς πρόκειται για εγγραφές τακτοποίησης λογαριασμών και οι περιπτώσεις αυτές δεν αποτέλεσαν αναλήψεις του μετόχου, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου Κ.Τ.Χ., όπως ισχύει ορίζεται: «..... Επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' έκαστη διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού τινός μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο) δια την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής.»

Επειδή τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση, με την οποία δύο πρόσωπα, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές, οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή οφειλών, για να καταλήξουν κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό υπόλοιπο. Οι τρεχούμενοι δοσοληπτικοί

λογαριασμοί για να χαρακτηρισθούν ως τέτοιοι θα πρέπει να εμφανίζουν συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά προς τις δύο, ήτοι να παρουσιάζει κατά την διάρκεια της χρήσεως όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις. (Σ.τ.Ε. 264/75, 4112/76, 2969/79 και Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/85). Επιπλέον στον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, 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 υφίσταται τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός όταν από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά δεν καταλόγισε χαρτόσημο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 33.10.0001 των χρήσεων 2010 και 2011 βάση των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, καθώς αφενός μεν οι εν λόγω συναλλαγές με τον μέτοχο κ. δεν είναι συναπτόμενες δυνάμει συμβάσεως και αφετέρου ο λογαριασμός 33.10.0001 δεν μπορεί να θεωρηθεί δοσοληπτικός αφού το ένα συμβαλλόμενο μέρος, εν προκειμένω η προσφεύγουσα επιχείρηση, βρισκόταν πάντοτε στη θέση του πιστωτή.

Επειδή στο άρθρο 6 παρ. 1 του ν.δ. 4535/64, όπως ισχύει, ορίζεται: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ...»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

.....

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης»,

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης

προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου αναλήψεων - καταθέσεων μετόχων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Αξία Υποκείμενη σε Τέλη Χαρτοσήμου	3.818.902,52 €
Οφειλόμενο Χαρτόσημο	38.189,03 €
Πρόσθετος φόρος Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	45.826,84 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	7.637,81 €
Πρόσθετος φόρος ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	9.165,37 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100.819,05 €

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

Αξία Υποκείμενη σε Τέλη Χαρτοσήμου	350.000,00 €
Οφειλόμενο Χαρτόσημο	3.500,00 €
Πρόσθετος φόρος Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	4.200,00 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	700,00 €
Πρόσθετος φόρος ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	840,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.240,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).