



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 08/01/2019

Αριθμός απόφασης: 155

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ κατοίκου, περιοχή κατά των υπ' αριθ. : α)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, β)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, γ)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και δ)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.: α)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, β)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, γ)/2018 οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και δ)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση καθώς και την από 04/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 09/07/2018) οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθμ. :

α)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.647,70 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 329,54 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 988,62 €, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 779,43€, ήτοι συνολικό ποσό 3.745,29 €.

β)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.167,15 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 433,43 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 1.300,29 €, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 1.025,15 €, ήτοι συνολικό ποσό 4.926,02 €.

γ)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 141,12 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 28,22 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 84,67€, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 51,92 €, ήτοι συνολικό ποσό 305,95 €.

δ)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 143,79€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 28,76€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 86,27€, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 37,79€, ήτοι συνολικό ποσό 296,61€.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου προέκυψαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου που αναγράφεται στην από 04/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 09/07/2018) έκθεση μερικού ελέγχου ΚΤΧΝ (Ν 4755/1930) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης

..... Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2017 εντολής ελέγχου σε αντικατάστασή της/...../2017 λόγω μετατροπής σε εντολής ελέγχου γραφείου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της/...../2016, λόγω λήξης της διάρκειας της και πρόσβασης στο ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και της/...../2016 λόγω αλλαγής των ελεγχόμενων χρήσεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας Εισοδήματος (ν 2238/94 και ν 4172/13), στις χρήσεις 01/01/2012 έως 31-12-2015.

Αιτία ελέγχου απετέλεσε το υπ' αριθμ./...../..... ΑΠΟΡΡΗΤΟ-ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης (αρθ. 7 του ν 3691/2008), σύμφωνα με το οποίο στο πλαίσιο έρευνας που πραγματοποίησε η Αρχή, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων τηρεί λογαριασμό ταμειευτηρίου στην, ο οποίος από το έτος 2010 έως και το 2015 πιστώθηκε συνολικά με χρηματικό ποσό ύψους 2.823.118,39 €.

Ο προσφεύγων είναι Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος από 3-6-2008 του Νομικού Προσώπου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ο έλεγχος έκρινε ότι υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις προερχόμενες:

1) από δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ, τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν 4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάσει το άρθρο 15 παρ. 5γ του ΚΤΧΝ (άρθρο 43 ν 1041/80).

2) από δάνεια μεταξύ Ιδιωτών τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν 4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάσει το άρθρο 13§1^α του ΚΤΧ,

Οι εν λόγω πρωτογενείς καταθέσεις κατηγοριοποιήθηκαν ανά χρήση ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ 4:

Χρήση	Πρωτογενείς καταθέσεις ανά χρήση για τις οποίες ο έλεγχος ΔΕΝ ΔΕΧΕΤΑΙ της αιτιάσεις του Ελεγχόμενου και λαμβάνονται ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 48§3 του ν 2238/94, άρθρο 15 του ν 3888/10 και ΠΟΛ 1095/29-4-2011)	Πιστωτικοί Τόκοι Αλλοδαπής	Πρωτογενείς καταθέσεις που Αφορούν μη Δηλωθέντα Ενοίκια	Πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν Δάνειο μεταξύ Ιδιωτών.	Πρωτογενείς καταθέσεις που Αφορούν Δάνειο μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ	Σύνολα Χρήσης
2012	320.415,00	2.631,39		7.590,00	175.253,00	505.889,39
2013	70.873,00			4.905,00	170.695,00	246.473,00
2014	87.099,61		300,00	2.862,90	60.664,48	150.926,99
2015	17.351,80			1.115,00	54.347,00	72.813,80
Σύνολα	495.739,41	2.631,39	300,00	16.472,90	460.959,48	976.103,18

Ο έλεγχος απέστειλε την 3166/23-1-2017 Ειδική Πρόσκληση Οικιοθελούς Αποκάλυψης

Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, με την οποία γνωστοποιούσε την δυνατότητα υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57-59 του ν 4446/16.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην από/2017 Ειδική Πρόσκληση Οικιοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών κατέθεσε τις/17,/17/17 και αρχικές δηλώσεις, απόδοσης τελών χαρτοσήμου συμβάσεων δανείων, των χρήσεων 2012, 2013 2014 και 2015 αντίστοιχα, επίσης υπέβαλε και τις/17 και/17 τροποποιητικές δηλώσεις, απόδοσης τελών χαρτοσήμου συμβάσεων δανείων, των χρήσεων 2012, 2013, τις οποίες ο έλεγχος έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό των τελών χαρτοσήμου.

Κατόπιν των υποβληθέντων από τον προσφεύγοντα αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου συμβάσεων δανείων, των χρήσεων 2012, 2013 2014 και 2015, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ποσά δανείων για τα οποία οφείλονται τέλη χαρτοσήμου ανά χρήση ως κατωτέρω:

ΧΡΗΣΗ	Συνολικό ποσό χρήσης από δάνειο μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ, βάσει ελέγχου	Ποσά δανείου που δηλώθηκαν με τις υποβληθείσες δηλώσεις βάσει του ν.4446/22016	Υπόλοιπο ποσό χρήσης από δάνειο μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ	Συνολικό ποσό χρήσης από δάνειο μεταξύ ιδιωτών
2012	175.253,00	104.253,00	71.000,00	7.590,00
2013	170.695,00	69.695,00	101.000,00	4.905,00
2014	60.664,48	57.902,60	2.761,88	2.862,90
2015	54.347,00	48.830,00	5.517,00	1.115,00

Για τα ως άνω ποσά καταλογίσθηκαν διαφορές τελών χαρτοσήμου με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής οιοδήποτε φόρου και εν γένει καταβλητέου ποσού που εσφαλμένως καταλογίστηκε σε βάρος του, δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, να του επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, με το νόμιμο τόκο υπερημερίας του Ν. 4174/2013, από την επομένη ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής μέχρις εξοφλήσεως, το ποσό φόρου που κατέβαλε με την άσκηση αυτής (ενδικοφανούς προσφυγής), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (ΚΤΧ), αναφορικά με την υπαγωγή των ένδικων καταθέσεων τέλη χαρτοσήμου, λόγω δήθεν υπάρξεως συμβάσεων δανείου.

Από τις διατάξεις του ΚΤΧ, προκύπτει ευθέως, ότι για την υπαγωγή δανειακής σύμβασης σε τέλη χαρτοσήμου, απαιτείται η ύπαρξη έγγραφης σύμβασης, ή ελλείψει αυτής, η ύπαρξη εγγραφής στα βιβλία επιτηδευματία, που αναφέρεται σε σύμβαση δανείου ή περιέχει τα αναγκαία κατά νόμο στοιχεία, ώστε από αυτή και μόνο να προκύπτει η συνολολόγηση σύμβασης δανείου. Η ύπαρξη

έγγραφης σύμβασης ή εγγραφής πρέπει να αποδεικνύεται από τη φέρουσα το βάρος της απόδειξης φορολογική αρχής, με μνεία αυτών στην σχετική έκθεση ελέγχου. Επίσης προϋπόθεση για την υπαγωγή των συμβάσεων μεταξύ ιδιωτών σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου είναι οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγγράφως κι έτσι αν μία σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.

2) Σε καμία περίπτωση μόνη η κατάθεση του προϊόντος του δανείου σε τραπεζικό λογαριασμό, δεν αρκεί για την υπαγωγή της σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς από αυτή και μόνη την κατάθεση δεν προκύπτει έγγραφη σύμβαση δανείου ή σύμβαση δανείου αποδεικνυόμενη με εγγραφή στα βιβλία εταιρείας, όπως απαιτεί ο τυπικός Νόμος για τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου.

3) Είναι αδιαμφισβήτητο ότι τα προφορικά δάνεια είτε μεταξύ ιδιωτών είτε μεταξύ ιδιώτη και νομικού προσώπου – εταιρείας, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, ελλείψει εγγράφου τυπικότητας της σύμβασης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται τη με αριθμ./2018 απόφαση της ΔΕΔ καθώς και τις Αποφάσεις ΣτΕ 2805/1994, 190/2009, 6172/1995, 6170/1995, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990, ΔΕφΑθ 1217/2012.

Επειδή στο άρθρο 14 του Κ.Ν.Τ.Χ. (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α'), ορίζεται:

1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις (1%) "2%" της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές".

Σχετικώς το πρώτον άρθρον παρ. 2 του Β.Δ. 6/7 Ιουν. 1951 ορίζει ότι:

"όπου, κατά τας ισχυούσας διατάξεις, το τέλος ορίζεται ίσον α) προς το ήμισυ της αστικής κλίμακος, εφεξής ορίζεται ίσον προς το ήμισυ του 3%

β) προς κλάσμα της εμπορικής κλίμακος, εφεξής ορίζεται εις κλάσμα του 1%".

Επίσης εν άρθρ. 4 Ν.Δ. 1033/1942, ως τούτο ισχύει σήμερον διατηρηθέν δια του άρθρου 4 παραγρ. 16 Ν. 2246/1952, ορίζεται ότι: Εγγραφα υποκείμενα κατά τας μέχρι τούδε ισχυούσας διατάξεις εις αναλογικά τέλη χαρτοσήμου της κλίμακος του άρθρ. 14 (εμπορικής) του Κώδικος περί τελών χαρτοσήμου υπάγονται εφεξής εις το ήμισυ του αναλογικού τέλους της αστικής κλίμακος.

Εξαιρούνται τα έγγραφα περί των αι παρ. 1, 7, 8, 9, 10, 14 - 27 του άρθρ. 15 του Κώδικος περί τελών χαρτοσήμου, άτινα υπάγονται εις το αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου της εμπορικής κλίμακος κατά το ανωτ. άρθρ. 14.

Ήδη, δια του άρθρ. 20 Νομ. 12/1975 το τέλος του άρθρ. 14 ηυξήθη εις 2%.

Επειδή στο άρθρο 15 § 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α'), ορίζεται:

γ) "Εις τέλος 1% υπόκεινται, από του ημερολογιακού έτους 1974 και εφεξής, τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιριών, ως και των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών και κοινοπραξιών. Το ως άνω τέλος, εις ας περιπτώσεις υφίσταται υποχρέωσις υποβολής της υπό της διατάξεως της παρ. 1 του άρθρ. 16α Ν.Δ. 3323/1955 προβλεπομένης δηλώσεως, καταβάλλεται εφ' άπαξ δια της εν λόγω δηλώσεως και συν τη εμπροθέσμω υποβολή ταύτης. Εις ας περιπτώσεις δεν υφίσταται τοιαύτη

υποχρέωσις, το τέλος καταβάλλεται εντός τριμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, ανεξαρτήτως της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων.

Το κατά το προηγούμενον εδάφιον τέλος οφείλεται και οσάκις δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή εκ των τηρουμένων δεν προκύπτουν τα καθαρά κέρδη ή τα προκύπτοντα τυγχάνουν αναληθή ή προσδιορίζονται κατ' ειδικόν τρόπον. Εν τη περιπτώσει ταύτη το τέλος τούτο υπολογίζεται λαμβανομένων υπ' όψιν των καθαρών κερδών, ως ταύτα προσδιορίζονται δια την επιβολήν του φόρου εισοδήματος".

Κατά το άρθρο 17, παρ.1 του Ν.2008/1992 (Α 16):

1. Οι διατάξεις του πρώτου και δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του π. δ/τος της 28ης Ιουλίου 1931 (ΦΕΚ 239 Α'), όπως ισχύει, δεν εφαρμόζονται, από το ημερολογιακό έτος 1991 και μετά, στα καθαρά κέρδη των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιρειών και ναυτιλιακών κοινοπραξιών.

Τέλη χαρτοσήμου, που οφείλονται στα καθαρά κέρδη των ανωτέρω εταιρειών και κοινοπραξιών, που πραγματοποιήθηκαν μέχρι και το ημερολογιακό έτος 1990, δεν αναζητούνται, τα τυχόν δε καταβληθέντα δεν επιστρέφονται."

Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως αυτής, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσις δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται".

Σύμφωνα με την παρ. 3 άρθρ. 20 Νόμ. 1473/1984 οι διατάξεις των ανωτέρω πρώτου, δεύτερου και τρίτου εδαφίων της άνω περιπτ. γ' εφαρμόζονται ανάλογα από το έτος 1984 και μετά και στα κέρδη των αστικών εταιριών και των κοινωνιών του Αστικού Δικαίου που ασκούν επιχείρηση.

"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%.

Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος".

Εξαιρετικώς οι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερρορύθμων εταιριών προσωρινά εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφ' όσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχ. 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του

χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης".

Με το άρθρο 22 Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253, ορίζεται ότι:

"1. Καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28.7.1931 (ΦΕΚ 239 Α'), όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α'), για τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, κοινοπραξιών, καθώς και αστικών εταιρειών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση. Η κατάργηση αυτή δεν συνεπάγεται υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου της ανάληψης ποσών από τους εταίρους, διαρκούσης της εταιρικής χρήσης, έναντι κερδών της χρήσης αυτής, της διανομής των κερδών στους εταίρους ή της πίστωσης με αυτά των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, της μεταφοράς των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς.

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει για καθαρά κέρδη που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2005 και μετά".

Με το άρθρο 23 Ν.3763/2009, ΦΕΚ Α 80/27.5.2009, ορίζεται ότι:

"1. Μειώνεται κατά το ήμισυ το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του π.δ. της 28.7.1931 (ΦΕΚ 239 Α), όπως ισχύει, για τις εγγραφές περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων από τα μέλη τους στα βιβλία των κοινοπραξιών των οποίων η σύσταση προβλέπεται ειδικά με διατάξεις νόμων για την ανάληψη και εκτέλεση δημοσίων έργων. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που από την εγγραφή ή άλλο έγγραφο αποδεικνύεται ότι η κατάθεση ή η ανάληψη αφορά σύμβαση, πράξη κλπ. υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου, οπότε οφείλεται το προβλεπόμενο για τη σύμβαση, πράξη κλπ. τέλος χαρτοσήμου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν για εγγραφές στα βιβλία των κοινοπραξιών που πραγματοποιούνται από την 1η του μεθεπόμενου μήνα από τη δημοσίευση του νόμου και μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2010".

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

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται: «... 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 το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή

διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.»

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 επιχείρησης 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 στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 όπως προκύπτει από την από 04/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 09/07/2018) έκθεση μερικού ελέγχου ΚΤΧΝ (Ν 4755/1930) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης , ο έλεγχος έκρινε ότι υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις προερχόμενες:

1) από δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ (.....), ύψους 71.000,00 €, 101.000,00€, 2.761,88€, 5.517,00€ στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν.4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάσει το άρθρο 15 παρ. 5γ του ΚΤΧΝ (άρθρο 43 ν 1041/80).

2) από δάνεια μεταξύ Ιδιωτών ύψους 7.590,00€, 4905,00€, 2862,90€, 1115,00€ στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν 4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάσει το άρθρο 13§1^α του ΚΤΧ,

Επειδή κατά τον έλεγχο διαπίστωσης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 μέσω της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα κατά το στάδιο της αιτιολόγησης της προέλευσης των τραπεζικών πιστώσεων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: α) μόνη η κατάθεση του προϊόντος του δανείου σε τραπεζικό λογαριασμό, δεν αρκεί για την υπαγωγή της σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς από αυτή και μόνη την κατάθεση δεν προκύπτει έγγραφη σύμβαση δανείου ή σύμβαση δανείου αποδεικνυόμενη με εγγραφή στα βιβλία εταιρείας, όπως απαιτεί ο τυπικός Νόμος για τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου και β) τα προφορικά δάνεια είτε μεταξύ ιδιωτών είτε μεταξύ ιδιώτη και νομικού προσώπου – εταιρείας, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, ελλείψει εγγράφου τυπικότητας της συμβάσεως.

Επειδή ο προσφεύγων είναι Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος από 3-6-2008 του Νομικού Προσώπου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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** .

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 04/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 09/07/2018) έκθεση μερικού ελέγχου ΚΤΧΝ (Ν 4755/1930) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης , ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει την κρίση του ότι τα ποσά ύψους

71.000,00 €, 101.000,00€, 2.761,88€, 5.517,00€ στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, αφορούν δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ και τα ποσά ύψους 7.590,00€, 4905,00€, 2862,90€, 1115,00€ στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, αφορούν δάνεια μεταξύ Ιδιωτών και συγκεκριμένα:

Α) για τα κριθέντα ως δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ ο έλεγχος δεν επικαλείται ύπαρξη εγγραφών στα βιβλία της εταιρείας «.....» περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων,

Β) για κριθέντα ως δάνεια μεταξύ Ιδιωτών προκειμένου να υπαχθούν σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών. 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθ. : α)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, β)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, γ)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και δ)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.