



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/02/2019
Αριθμός απόφασης: 605

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**, με έδρα την, επί της οδού, κατά:
 - α)της υπ'αριθμ...../...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013-31/12/2013** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),
 - β)της υπ'αριθμ...../2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 65^Α του ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013-31/12/2013** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. .

6. Την με αριθμ.ΔΕΔ.....ΕΞ2019/2019 κλήση προς υποβολή εγγραφών απόψεων, της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα εταιρεία.
7. Το με αριθμ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019/2019 υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2018** και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ'αριθμ...../...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου 248.322,69, ΟΓΑ χαρτοσήμου 49.664,53 ευρώ, προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 124.161,34 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 103.327,07 ευρώ, προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 24.832,26 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 20.665,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **570.973,30 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 04/09/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου & εισφοράς χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«3.1. Επί των ταμειακών διευκολύνσεων – Χαρτόσημο 1,2%»

Από το διενεργηθέντα έλεγχο που έγινε στις εγγραφές των τηρουμένων βιβλίων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«3.1.1.Στον λογαριασμό «.....» (συνδεδεμένη με την ελεγχόμενη επιδίωξη ο Διευθύνων Σύμβουλος της «.....» Κ. του είναι και Πρόεδρος του Δ.Σ. της) καταχωρούνται μεταξύ άλλων και οι καταθέσεις της ελεγχόμενης προς την ως άνω Α.Ε. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και τις συμφηφιστικές εγγραφές εκκαθαρίσεων και τακτοποιήσεων, διαπίστωσε και λοιπές κινήσεις, χρεώσεις και πιστώσεις, με τις οποίες καταχωρήθηκαν διάφορα ποσά με αιτιολογίες των κινήσεων σε αυτούς «ΜΕΤΑΦΟΡΑ», «ΑΠΟ».

Ο έλεγχος λαβών υπόψη τα παραπάνω **διαπίστωσε** ότι το σύνολο των παραπάνω χρεώσεων της Α.Ε. που ανέρχονται σε **645.729,83 ευρώ, συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις προς τρίτους** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. και άρθρου 43 Ν. 1041/80 και ελλείψει απαλλακτικής διάταξης, για τις ταμειακές αυτές διευκολύνσεις οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

Το σύνολο των χρεώσεων αυτών αναλυτικά προκύπτουν ανά εγγραφή στην συνημμένη **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Νο 1**.

3.1.2. Στον λογαριασμό «.....» (συνδεδεμένη με την ελεγχόμενη επειδή ο Διευθύνων Σύμβουλος της «.....» Κ. του είναι και Πρόεδρος του Δ.Σ. της) καταχωρούνται οι καταθέσεις της ελεγχόμενης προς την ως άνω Α.Ε. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και τις συμψηφιστικές εγγραφές εκκαθαρίσεων και τακτοποιήσεων, διαπίστωσε και λοιπές κινήσεις, χρεώσεις και πιστώσεις, με τις οποίες καταχωρήθηκαν διάφορα ποσά με αιτιολογίες των κινήσεων σε αυτούς «ΜΕΤΑΦΟΡΑ», «ΑΠΟ».

Ο έλεγχος λαβών υπόψη τα παραπάνω **διαπίστωσε** ότι το σύνολο των παραπάνω χρεώσεων της Α.Ε. που ανέρχονται σε **1.651.291,23** ευρώ, **συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις προς τρίτους** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. και άρθρου 43 Ν. 1041/80 και ελλείπει απαλλακτικής διάταξης, για τις ταμειακές αυτές διευκολύνσεις οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

Το σύνολο των χρεώσεων αυτών αναλυτικά προκύπτουν ανά εγγραφή στην συνημμένη **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Νο 2.**

3.1.3. Στον λογαριασμό «.....» καταχωρούνται οι καταθέσεις της ελεγχόμενης προς την ως άνω Α.Ε. Η ελεγχόμενη εταιρεία κατείχε ποσοστό 100% του μετοχικού κεφαλαίου της «.....», την οποία συμμετοχή της πούλησε εντός του διαχειριστικού έτους 2010.

Ο έλεγχος λαβών υπόψη τα παραπάνω **διαπίστωσε** ότι το σύνολο των παραπάνω χρεώσεων της Α.Ε. που ανέρχονται σε **80.035,58** ευρώ, **συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις προς τρίτους** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. και άρθρου 43 Ν. 1041/80, και ελλείπει απαλλακτικής διάταξης, για τις ταμειακές αυτές διευκολύνσεις οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

Το σύνολο των χρεώσεων αυτών αναλυτικά προκύπτουν ανά εγγραφή στην συνημμένη **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Νο 3.**

3.2. Επί των δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών – Χαρτόσημο 2,4%

Στον λογαριασμό «.....» καταχωρούνται οι αναλήψεις χρημάτων της ελεγχόμενης από την μητρική της εταιρεία και αντίστοιχα οι καταθέσεις χρημάτων της ελεγχόμενης προς την μητρική της εταιρεία.

Για τις παραπάνω συναλλαγές στο τέλος της προηγούμενης χρήσης δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις χαρτοσήμου.

Ο παραπάνω λογαριασμός περιλαμβάνει χρηματικές δοσοληψίες από καταθέσεις χρημάτων και όχι εμπορικές συναλλαγές. Δηλαδή αφορά χρηματικές δοσοληψίες οι οποίες δεν καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία και δεν αναφέρονται στον πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών.

Συνεπώς, χαρακτηρίζεται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ. υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% το οποίο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού είτε του πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Ο έλεγχος λαβών υπόψη τα παραπάνω **διαπίστωσε** ότι **οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου** στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού το οποίο ανέρχεται την 19-08-2013 σε **11.227.606,82** ευρώ. Τα σύνολο των χρεώσεων, των πιστώσεων και των υπολοίπων αναλυτικά προκύπτουν ανά εγγραφή στην συνημμένη **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Νο 4....».**

β)Με την υπ'αριθμ...../2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 65^Α του ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **20.000,00 ευρώ.**

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη σύνταξη έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή του ισολογισμού χρήσης 01.01.2013-31/12/2013 κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις των παρ.3 άρθρου 17 ν.3842/2010 και παρ.10 άρθρου 21 του ν.3943/2011 για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 30.06.2011 και μετά σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή και με το με αριθμ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019/2019 υπόμνημά της ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών-εσφαλμένη ερμηνεία των όρων της Συμβάσεως της Εταιρείας με την αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση «.....».Συγκεκριμένα δυνάμει του από 01.01.2012 ιδιωτικού συμφωνητικού με αριθμό θεώρησης στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2012, η εταιρεία ανέθεσε σε αυτή την δια λογαριασμό της διαπραγμάτευση και σύναψη συμβάσεων με τρίτους (ταξιδιωτικά γραφεία, πράκτορες) την αντιπροσώπευσή της καθώς και την δια λογαριασμό της διενέργεια εισπράξεων χρηματικών ποσών στα πλαίσια εκτέλεσης της σύμβασης, οι οποίες εισπράξεις θα αποδίδονται στην εταιρεία εντός δέκα πέντε ημερών από την πραγματοποίησή τους. Ως συμβατικό αντάλλαγμα της συμφωνήθηκε ποσοστιαία προμήθεια 0,5% επί του κύκλου εργασιών.
- Ο εμπορικός χαρακτήρας της Σύμβασης προκύπτει επίσης και από την προσκομισθείσα στον έλεγχο από 04/06/2018 επιστολή του Ορκωτού Ελεγκτή.
- Επιπλέον και η ίδια η φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο της προγενέστερης χρήσης έχει χαρακτηρίσει την επίμαχη συμβατική σχέση ως εμπορική.
- Στον λογαριασμό όπου παρακολουθείται η εν λόγω συμβατική σχέση δεν περιλαμβάνεται κανένα ποσό κατάθεσης ή ανάληψης, καθώς οι χρεώσεις αφορούν σε χρηματικά ποσά που καταβάλλονταν από τους δικούς της πελάτες για τα οποία έχει εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και οι δε πιστώσεις αφορούν την απόδοση των ποσών που η εταιρεία «.....» όφειλε στην εταιρεία στο πλαίσιο της ίδιας σύμβασης πλην της προμήθειας της.
- Η φορολογική αρχή η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε σε κανένα σημείο, ως όφειλε ότι οι χρεώσεις και οι πιστώσεις του λογαριασμού φέρουν τα στοιχεία που συνιστούν σύμβαση δανείου άλλως σχετικές εγγραφές με όμοιο περιεχόμενο, ως απαιτείται προκειμένου να χαρακτηρισθεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός.

- Ο εν λόγω λογαριασμός δεν απεικονίζει κάποια συμβατική σχέση με εκατέρωθεν απαιτήσεις, με εναλλασσόμενη μεταξύ των μερών θέση δανειστή ή οφειλέτη, όπως λειτουργεί ένας αλληλόχρεος λογαριασμός αλλά απεικονίζει απλώς την εξέλιξη της ως άνω Σύμβασης και η εντολοδόχος όφειλε σε μόνιμη βάση να προβαίνει σε απόδοση των εισπραττόμενων χρημάτων, χωρίς να καθίσταται δανειστής σε κανένα σημείο της Σύμβασης πλην της προμήθειας της που δικαιούται στο πλαίσιο της Σύμβασης.
- Αφαίρεση από τον λογαριασμό χρηματικό ποσό που απορρέει από διαφορετική έννομη αιτία και έννομη σχέση η οποία παρακολουθούνταν λογιστικά στον υπολογαριασμό Συγκεκριμένα στο χρεωστικό υπόλοιπο του υπό κρίση λογαριασμού συμπεριλαμβάνεται και ποσό 6.624.288,00 ευρώ, το οποίο αφορά την χρήση 2012 η οποία έχει ήδη ελεγχθεί, αφορά παλαιότερη έννομη σχέση και ειδικότερα αφορά σε ισόποσο χρέος τρίτης εταιρείας προς την προσφεύγουσα εταιρεία το οποίο αναδέχθηκε η μητρική η οποία δεν υπήχθη σε τέλη χαρτοσήμου προφανώς λόγω σύνταξης και εκτέλεσης της στην αλλοδαπή. Συνεπώς δεν μπορεί να εκληφθεί ως μερικό τμήμα του υπό κρίση λογαριασμού στον οποίο παρακολουθείται η ως άνω εμπορική σύμβαση.
- Ευθεία παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Η φορολογική αρχή στο πλαίσιο του ελέγχου της προηγούμενης χρήσης 2012 διέλαβε ρητά στην σχετική έκθεση ελέγχου ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν συνιστούν δάνειο. Στο πλαίσιο του κράτους δικαίου δεν συγχωρείται η μεταστροφή της φορολογικής αρχής.
- Και για τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου 1,2% (ταμειακές διευκολύνσεις) η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αφορούσαν στο σύνολό τους εμπορικές συναλλαγές.
- Μη σωρευτική επιβολή επί του ποσού κυρίου φόρου, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013 κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 49 του ν.4509/2017 λόγω αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης του άρθρου 3 πα.7 του ν.4337/2015, το οποίο προβλέπει μόνον την επιβολή προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013.
- Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης ουσιαστικής φορολογικής διάταξης του άρθρου 56 του ν.4410/2016 περί απάλειψης του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 65^Α του ΚΦΔ.

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1 :

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 3 :

«επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου τα

οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

στο **Άρθρο 14**:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω **στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα**, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασιν, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Στην **παρ. 5 περίπτωση γ ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου**, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α ' 75), ορίζεται ότι:

«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.

και **στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου** ορίζεται ότι:

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου 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 μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή, όπως συνάγεται από τον συνδυασμό των διατάξεων, που περιέχονται στα άρθρα 361, 874 ΑΚ, 112 ΕισΝΑΚ, 669 ΕμπΝ, 47 και 64 έως 67 του ΝΔ της 17.7/13.8.1923 «περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιριών», αλληλόχρεος λογαριασμός υφίσταται, όταν δύο συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία, το ένα, τουλάχιστον, έχει την εμπορική ιδιότητα, συμφωνούν, ότι οι μεταξύ τους δοσοληψίες και απαιτήσεις, που θα προκύπτουν (και από τις δύο πλευρές) από τις μεταξύ τους συναλλαγές, δεν θα επιδιώκονται χωριστά και μεμονωμένα, αλλά θα καταχωρούνται σε έναν κοινό χρεοπιστωτικό λογαριασμό, με τον τύπο και τη μορφή χρεοπιστωτικών κονδυλίων..... (ΑΠ Ολ 31/1997 ΝοΒ 46,193, ΑΠ 857/2006 ΝοΒ 2007,705, ΑΠ 192/2005 ΕλλΔνη 47,458, ΑΠ 1217/1995 ΕλλΔνη 39,817, ΑΠ

1524/1991 ΕλλΔνη 34,313). Οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές μεταξύ τους, χάνουν την ατομικότητά τους και 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. (ΕφΑθ 2147/2013, 1607/2007, Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

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 οπωσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεοπιστώσεις 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 επιτηδεύματός να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση 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, 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 Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

Επειδή η κρίση περί ύπαρξης δανειακής σύμβασης βασιζόμενη σε σχετικές εγγραφές στα βιβλία θεωρείται ανεπαρκώς αιτιολογημένη στην περίπτωση που δεν παρατίθενται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι υφίσταται σύμβαση δανείου, και να υπάρχει σαφής διαχωρισμός των συγκεκριμένων εγγραφών-συναλλαγών ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορούν και άλλες έννομες σχέσεις (ΣΤΕ 190/2009).

Επειδή το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο βάσει των διατάξεων και των σχετικών θέσεων της Διοίκησης αντιμετωπίζεται ως εξής:

«1. Με την ανωτέρω διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, όπως προαναφέρθηκε, ότι το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο υφίσταται κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους του, κατά περίπτωση, χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου στην οποία αυτό μεταφέρεται.

2. 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 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 από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα τέλη χαρτοσήμου στους παρακάτω λογαριασμούς:

ΠΟΣΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1,2% ΛΟΓΩ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ

..... «.....»	645.729,83
..... «.....»	1.651.291,23
..... «.....»	80.035,58
ΣΥΝΟΛΟ	2.377.056,64

ΠΟΣΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 2,4%ΛΟΓΩ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΥ ΔΑΝΕΙΑΚΟΥ ΤΡΕΧΟΥΜΕΝΟΥ ΑΛΛΗΛΟΧΡΕΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

..... «.....»	11.227.606,82
ΣΥΝΟΛΟ	11.227.606,82
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	13.604.663,46

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται με την υποβολή της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής την εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και συγκεκριμένα ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ως προς τον λογαριασμό «.....» ισχυρίζεται την εσφαλμένη ερμηνεία από τον έλεγχο των όρων της Συμβάσεως της Εταιρείας με την αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση «.....». Συγκεκριμένα δυνάμει του από 01.01.2012 ιδιωτικού συμφωνητικού με αριθμό θεώρησης στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2012, η εταιρεία ανέθεσε σε αυτή την δια λογαριασμό της διαπραγμάτευση και σύναψη συμβάσεων με τρίτους (ταξιδιωτικά γραφεία, πράκτορες) την αντιπροσώπευσή της καθώς και την δια λογαριασμό της διενέργεια εισπράξεων χρηματικών ποσών στα πλαίσια εκτέλεσης της σύμβασης, οι οποίες εισπράξεις θα αποδίδονται στην εταιρεία εντός δέκα πέντε ημερών από την πραγματοποίησή τους. Ως συμβατικό αντάλλαγμα της συμφωνήθηκε ποσοστιαία προμήθεια 0,5% επί του κύκλου εργασιών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο στον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο ισχυρίζεται ότι στον λογαριασμό όπου παρακολουθείται η εν λόγω συμβατική σχέση δεν περιλαμβάνεται κανένα ποσό κατάθεσης ή ανάληψης, καθώς οι χρεώσεις αφορούν σε χρηματικά ποσά που καταβάλλονταν από τους δικούς της πελάτες για τα οποία έχει εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά

στοιχεία και οι δε πιστώσεις αφορούν την απόδοση των ποσών που η εταιρεία «.....» όφειλε στην εταιρεία στο πλαίσιο της ίδιας σύμβασης πλην της προμήθειας της. Ο εμπορικός χαρακτήρας του εν λόγω λογαριασμού δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο της προηγούμενης χρήσης και ως προς τον λογαριασμό αυτό δεν διαπιστώθηκαν διαφορές τελών στην χρήση 2012.

Ο υπό κρίση έλεγχος, ωστόσο αντέκρουσε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας κρίνοντας ότι ο λογαριασμός «.....» δεν αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ των επιχειρήσεων διότι:

α) στον λογαριασμό «.....» καταχωρούνται οι αναλήψεις χρημάτων της ελεγχόμενης από την μητρική της εταιρεία και αντίστοιχα οι καταθέσεις χρημάτων της ελεγχόμενης προς την μητρική της εταιρεία σε τραπεζικό λογαριασμό της μητρικής εταιρείας στο εξωτερικό και όχι από εμπορικές συναλλαγές.

β) το σύνολο των εμπορικών συναλλαγών για τις οποίες έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) μεταξύ της ελεγχόμενης και της μητρικής εταιρείας ανέρχεται στην ελεγχόμενη χρήση στο ποσό των 130.238,17 ευρώ και αφορά την προμήθεια (management fees) η οποία αντιστοιχεί στο 0,5% του τζίρου των ξενοδοχείων για την διαπραγμάτευση των τιμών των κλινών των ξενοδοχείων και την αντιπροσώπευσή της κατά τη σύναψη των συμβάσεων μίσθωσης από την Αγγλική εταιρεία, το εν λόγω ποσό ο έλεγχος επειδή αφορά συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ των επιχειρήσεων δεν το έχει υπαγάγει σε τέλη χαρτοσήμου.

γ) Στην κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών δεν έχει καταχωρήσει κανένα ποσό που να αφορά την μητρική εταιρεία, γεγονός που αποδεικνύει ότι ο ισχυρισμός της επιχείρησης ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν εμπορικές συναλλαγές, δεν ευσταθεί.

ε) Η σύμβαση που επικαλείται η επιχείρηση δεν έχει υποβληθεί με την τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών όπως προβλέπεται με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90

στ) Κάθε έλεγχος είναι αυτοτελής και οι διαπιστώσεις του προηγούμενου ελέγχου δεν δεσμεύουν τον παρόντα έλεγχο ως προς την εξαγωγή συμπερασμάτων.».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η υπό κρίση σύμβαση, η οποία σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία αναφέρεται ως «σύμβαση εμπορικής συνεργασίας», συμπεριλαμβάνεται στην με αριθμ.πρωτ...../2012 κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 του ν.1882/1990 που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ. Επισημαίνεται ότι στα πλαίσια της εν λόγω σύμβασης η εταιρεία αμείβεται με προμήθεια 0,5 % επί των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας και στην υπό κρίση χρήση, καταβλήθηκε προμήθεια (management fees) ύψους 130.238,17 ευρώ, γεγονός το οποίο ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε (ως έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ.21) .

Στο κείμενο της σύμβασης μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«1.Η λειτουργεί τα στην Ελλάδα:

(α).....

(β).....

.....

.....

...2.Η επιθυμεί όπως η, ως αντιπρόσωπος και για λογαριασμό της (α) προβαίνει σε συνάψεις συμβολαίων ομαδικών κρατήσεων και δεσμεύσεων (εφεξής τα Συμβόλαια) για τις κλίνες των ξενοδοχείων με τουριστικούς διοργανωτές ταξιδιωτικούς πράκτορες γραφεία... β) κάνει εισπράξεις κεφαλαίων (χρημάτων) σε αποκλειστική βάση από τουριστικούς διοργανωτές ταξιδιωτικούς πράκτορες γραφεία σύμφωνα με τους όρους του παρόντος για όσο αυτό διαρκεί.

3.Η έχει αξιοσημείωτη εμπειρία και εξειδίκευση στον κλάδο των ξενοδοχείων και ειδικότερα στη διαπραγμάτευση και σύναψη συμβάσεων.

ΤΑ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΣΥΜΦΩΝΟΥΝ ΤΑ ΑΚΟΛΟΥΘΑ

1. Αντικείμενο-πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας

1.Η αποδέχεται και η συμφωνεί ότι η οφείλει να ασχολείται με :

α)τη σύναψη συμβάσεων για τα κρεβάτια των ξενοδοχείων με ταξιδιωτικούς πράκτορες και πρακτορεία και

β)την είσπραξη κεφαλαίων από ταξιδιωτικούς πράκτορες και πρακτορεία πληρωτέα σύμφωνα με τους όρους των Συμβάσεων.

2.Διάρκεια της συμφωνίας

2.1Η παρούσα συμφωνία θα παραμείνει σε ισχύ για τρία (3) έτη από 01.01.2012 έως 31.12.2014....

3.Υποχρεώσεις της

3.1 Η επιβεβαιώνει ότι όλες οι άδειες και εγκρίσεις που απαιτούνται από τον νόμο για την λειτουργία των ισχύουν...

3.2 Εντός πέντε ημερών από την υπογραφή της παρούσας σύμβασης η θα παραδώσει στην όλες τις συμβάσεις που έχουν ήδη υπογράψει με ταξιδιωτικούς πράκτορες και πρακτορεία και αφορούν την περίοδο ισχύος της παρούσας σύμβασης....

Από την εκτέλεση της παρούσας συμφωνίας και εφεξής η θα εισπράττει τα κεφάλαια που καταβάλλονται από τους ταξιδιωτικούς πράκτορες. Η οφείλει εντός πέντε ημερών από την υπογραφή της παρούσας Συμφωνίας να ενημερώσει όλους τους συνεργάτες με τους οποίους συνεργάζεται για την συνεργασία της με την και τις εταιρείες που συνεργάζονται με την για το γεγονός ότι από τώρα και εξής θα καταβάλλουν πληρωμές στην

4. Υποχρεώσεις της

Στο πλαίσιο της παρούσας συμφωνίας η αναλαμβάνει τα εξής:

4.1 να καθορίσει μετά από διαβούλευση με την τις τιμές των κλινών των ξενοδοχείων,

4.2 να διαπραγματεύεται και να υπογράφει στο όνομα και για λογαριασμό της Συμβόλαια για την κράτηση των Ξενοδοχείων με ταξιδιωτικούς πράκτορες και πρακτορεία.

5. Διαχείριση και λειτουργία των ξενοδοχείων

5.1 Η παραμένει αποκλειστικά υπεύθυνη για την διαχείριση των ξενοδοχείων.

5.2 Η αναλαμβάνει την υποχρέωση να πραγματοποιεί με δικά της έξοδα όλες τις εργασίες συντήρησης , ανακαίνισης...

5.3 Η μέσω εξουσιοδοτημένων αντιπροσώπων της έχει το δικαίωμα να διενεργεί δύο φορές το χρόνο έλεγχο λειτουργίας και επιθεώρησης των Ξενοδοχείων...

6. Αμοιβές

6.1 Η αμοιβή της για την παροχή υπηρεσιών της σύμφωνα με την παρούσα Συμφωνία υπολογίζεται στο 0,5% του κύκλου εργασιών των Ξενοδοχείων που θα εισπραχθούν μέσω της

6.2. Τα παραπάνω τέλη παρακρατούνται από τα ποσά που εισπράττει η σύμφωνα με τους όρους της παρούσας Συμφωνίας σε τριμηνιαία βάση.

Ειδικότερα κάθε φορά που η λαμβάνει πληρωμή από οποιοδήποτε ταξιδιωτικό γραφείο ή πράκτορα θα καταβάλλει ολόκληρο το ποσό στην εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την παραλαβή αυτού του ποσού.

Οι εν λόγω πληρωμές θα γίνονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς που θα δηλωθούν εγγράφως από την στην Το ποσό που καταβάλλεται στην υπολογίζεται σε τριμηνιαία βάση (δηλαδή στις 31.3, 30.6, 30.9 και 31.12 κάθε έτους) και θα παρακρατείται από το ποσό που κατέχει η και θα καταβληθεί στην κατά την στιγμή της έκδοσης του αντίστοιχου τιμολογίου. Τα τιμολόγια εκδίδονται από της σε τριμηνιαία βάση εντός πέντε (5) ημερών από το τέλος κάθε τριμήνου και αντιστοιχούν στα τέλη της για την προηγούμενη τρίμηνη περίοδο...».

Επειδή στα πλαίσια επανεξέτασης της υπόθεσης, και δεδομένου ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν γίνεται καμία αναφορά ως προς τον τρόπο που συσχετίζεται η προαναφερθείσα σύμβαση εμπορικής συνεργασίας με τον υπό κρίση λογαριασμό, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμ.ΔΕΔ.....ΕΞ2019/2019 κλήση προς υποβολή έγγραφων απόψεων, όπως προσκομίσει στοιχεία προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της, και συγκεκριμένα ζητήθηκε:

«...προκειμένου να εκθέσετε τις απόψεις σας για την απόδειξη των προβαλλόμενων στην ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή, λόγων, προσκομίζοντας κάθε επιπλέον σχετικό αποδεικτικό στοιχείο και ειδικότερα, δεδομένου ότι στις προγενέστερες της υπό κρίση υπόθεσης, χρήσεις 2010, 2011, και 2012 έχει διενεργηθεί έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΚΝΤΧ περί τελών χαρτοσήμου, και προκειμένου να διευκρινισθεί η συσχέτιση μεταξύ των υπό κρίση λογαριασμών και των λογαριασμών, οι οποίοι αποτέλεσαν την βάση επιβολής χαρτοσήμου στους προγενέστερους ελέγχους, παρακαλούμε όπως προσκομίσετε τα κάτωθι:

α) Ισοζύγιο των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και και κατώτερης βαθμίδας αυτών, για την 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012 και 31/12/2013,

β) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, 2013,

γ) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012,

δ) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013,

ε) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013,

στ) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013,

ζ) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για την χρήση 2013,

η) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για την χρήση 2010, 2011, 2012 και 2013,

θ) αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «.....» για την χρήση 2013.

Παρακαλούμε όπως τα ανωτέρω αναλυτικά καθολικά προσκομισθούν και σε ηλεκτρονική μορφή (σε αρχείο Excel).

Επειδή επιπλέον, ισχυρίζεστε ότι ο λογαριασμός «.....» έχει αμιγώς εμπορικό χαρακτήρα και συγκεκριμένα ότι οι χρεώσεις αφορούν εκδοθέντα τιμολόγια προς πελάτες και οι πιστώσεις αφορούν αποδόσεις των εσόδων από την πλευρά της μητρικής εταιρείας «.....» προς εσάς. Το ίδιο προβάλλετε και για τους λοιπούς λογαριασμούς (..... «.....», «.....» και «.....») επί των οποίων καταλογίσθηκε χαρτόσημο. Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών σας, παρακαλούμε όπως προσκομίσετε σχετικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την συσχέτιση των χρεώσεων και των πιστώσεων με εκδοθέντα τιμολόγια (συσχετιζόμενοι λογαριασμοί εσόδων-εξόδων) δεδομένου ότι ο έλεγχος αναφέρει ότι οι χρηματικές δοσοληψίες δεν καλύπτονται με φορολογικά στοιχεία.».

Επειδή με το με αριθμ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019/2019 υπόμνημά της η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε τα ανωτέρω ισοζύγια, αναλυτικά καθολικά και επιπλέον προς δικαιολόγηση των χρεώσεων και πιστώσεων του λογ. «.....» ως σχετιζόμενων με αμιγώς εμπορική και όχι δανειακή σύμβαση, προσκόμισε αναλυτικά καθολικά πελατών της δηλαδή ταξιδιωτικών πρακτορείων με τα οποία συνεργάζεται.

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Α) Ο έλεγχος έκρινε ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό τον λογαριασμό «.....» λαμβάνοντας υπόψη αθροιστικά (αναφερόμενη ως κατάσταση 4 στην οικεία έκθεση ελέγχου) τις κινήσεις από τους λογαριασμούς:

..... «.....»

..... «.....»

Συγκεκριμένα προσδιορίστηκε τέλος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού που προέκυψε από την ενοποίηση των δύο ως άνω λογαριασμών (ως κατάσταση 4 της οικείας έκθεσης ελέγχου) το οποίο ανέρχεται την 19-08-2013 σε **11.227.606,82** ευρώ. Στο εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται και το ποσό των **6.646.288,36 ευρώ**, το οποίο αποτελεί το χρεωστικό

υπόλοιπο του λογαριασμού «.....», το οποίο μεταφέρεται από την προηγούμενη χρήση 2012.

Β) Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα ισοζύγια και τα αναλυτικά καθολικά των ανωτέρω λογαριασμών προκύπτει ότι ο λογαριασμός «.....» κινήθηκε μόνο στην χρήση 2012, από άλλη νόμιμη αιτία, πέραν της προαναφερθείσας σύμβασης και συγκεκριμένα εμφάνισε την παρακάτω κίνηση:

	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ				0,00
08.05.2012		4	6.646.288,36	0,00	6.646.288,36
28.05.2012		15	0,00	304.285,71	6.342.002,65
19.06.2012		14	0,00	300.000,00	6.042.002,65
10.08.2012		5	1.350,00	0,00	6.043.352,65
10.08.2012		15	0,00	1.350,00	6.042.002,65
31.12.2012		5	604.285,71	0,00	6.646.288,36
31.12.2012		15	-604.285,71	0,00	6.042.002,65
31.12.2012		5	604.285,71	0,00	6.646.288,36
			-----	-----	-----
	ΣΥΝΟΛΑ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		7.251.924,07	605.635,71	6.646.288,36

Ενώ στην χρήση 2013 στον εν λόγω λογαριασμό δεν πραγματοποιήθηκε καμία κίνηση πέραν της μεταφοράς του υπολοίπου έναρξης (01/01/2013) ποσού 6.646.288,36 το οποίο εμφανίζεται και ως υπόλοιπο λήξης της (31/12/2013). Σημειώνεται ότι από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου για την χρήση 2012, οι κινήσεις του εν λόγω λογαριασμού δεν αποτέλεσαν βάση επιβολής χαρτοσήμου.

(Γ) Για τις κινήσεις της χρήσης 2013 που αφορούν τον λογαριασμό «.....» και αποτυπώνονται στην κατάσταση 4 του ελέγχου έγινε δειγματοληπτική συσχέτιση σε ένα μεγάλο δείγμα χρεώσεων με τα προσκομισθέντα αναλυτικά καθολικά των πελατών, (από τις συνολικές χρεώσεις της χρήσης 2013 **26.751.271,90 ευρώ**, συσχετίστηκε με αναλυτικά καθολικά πελατών το ποσό των **17.600.053,78 ευρώ**) προκειμένου να διαπιστωθεί ο τρόπος ενημέρωσης του εν λόγω λογαριασμού.

Συγκεκριμένα ως προς τις χρεώσεις που εμφανίζονται στην εν λόγω κατάσταση και με την αιτιολογία ως «καταθέσεις», διαπιστώθηκε ότι αφορούν χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τους πελάτες της προσφεύγουσας εταιρείας τα οποία λογιστικά εμφανίζονται ως πιστώσεις στην καρτέλα του πελάτη και ταυτόχρονα χρεώνεται ο λογαριασμός «.....» καθώς το εν λόγω ποσό δεν έχει κατατεθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία αλλά στην «.....» στο πλαίσιο της προαναφερθείσας σύμβασης, δεδομένου ότι η τελευταία έχει αναλάβει για λογαριασμό της προσφεύγουσας τη σύναψη συμβάσεων και την είσπραξη κεφαλαίων που απορρέουν από αυτές.

Ενώ οι πιστώσεις του εν λόγω λογαριασμού που στο μεγαλύτερο μέρος τους φέρουν αιτιολογία «ΜΤΦ..» ή «TRN...» πραγματοποιούνται κάθε μήνα και αφορούν τις αποδόσεις των εισπράξεων από την πλευρά της «.....» προς την προσφεύγουσα στο πλαίσιο της ίδιας

σύμβασης παρακρατούμενης της προμήθειας για την οποία ως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία ύψους 130.238,17 ευρώ τα οποία έχουν γίνει αποδεικτά από τον έλεγχο και έχουν εξαιρεθεί των τελών χαρτοσήμου.

Επειδή με τον υπό κρίση έλεγχο ο λογαριασμός «.....» χαρακτηρίζεται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός μόνο με την αναφορά ότι πρόκειται για αναλήψεις και καταθέσεις μεταξύ των εταιρειών, χωρίς να παραθέτει τα στοιχεία από τα οποία θεωρεί ότι υπάρχει σύμβαση δανείου και όχι άλλη νόμιμη σχέση (ΣΤΕ 190/2009).

Αντιθέτως από το περιεχόμενο της ως άνω σύμβασης αλλά και από την επισκόπηση του λογαριασμού που τηρήθηκε προκειμένου να απεικονίσει την εκτέλεση της σύμβασης διαπιστώνεται ότι:

α) η εν λόγω σύμβαση δεν έχει ως αντικείμενο την δόση ορισμένου ποσού και την συμφωνία απόδοσης του, ήτοι δεν έχει δανειακό χαρακτήρα, αλλά το αντικείμενο αυτής είναι εμπορικού χαρακτήρα καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία αναθέτει στην «.....» λόγω της εμπειρίας και της εξειδίκευσης στον κλάδο των ξενοδοχείων και ειδικότερα στη διαπραγμάτευση και σύναψη συμβάσεων, την σύναψη συμβολαίων με τους πελάτες της και την είσπραξη για λογαριασμό της με οριζόμενη αμοιβή-προμήθεια για την εν λόγω ανάθεση.

β) τόσο στην σύμβαση, όσο και από την κίνηση του υπό κρίση λογιστικού λογαριασμού δεν υπάρχει εναλλαγή των συμβαλλόμενων μερών από δανειστή σε οφειλέτη. Αντιθέτως σε κάθε περίπτωση από την συνολική επισκόπηση του λογαριασμού (ως αυτός απεικονίζεται στην κατάσταση 4 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ως και στο προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «.....» της υπό κρίση χρήσης αλλά και της προηγούμενης χρήσης) εμφανίζεται να έχει συνεχώς χρεωστικό υπόλοιπο, ήτοι απεικονίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία να έχει απαίτηση προς την «.....» και το εν λόγω επιβεβαιώνεται από το περιεχόμενο της σύμβασης σύμφωνα με την οποία η «.....» έχει υποχρέωση την απόδοση των εισπράξεων με μόνη παρακράτηση την συμφωνηθείσα προμήθεια-αμοιβή της. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979).

Κατόπιν των ανωτέρω ο υπό κρίση λογαριασμός, δεν αποτελεί "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός" που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, καθώς αφενός η υπό κρίση σύμβαση δεν είναι δανειακή αφετέρου η κίνησή του τηρούμενου λογαριασμού δεν έχει τέτοιο περιεχόμενο, αλλά ούτε και από τον έλεγχο αποδείχθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός έχει τα χαρακτηριστικά της δανειακής σύμβασης πλην της απλής αναφοράς ότι υφίστανται καταθέσεις και αναλήψεις μεταξύ των δύο εταιρειών για τις οποίες κρίνει ότι επειδή δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία μεταξύ των δύο εταιρειών, οι εν λόγω κινήσεις αφορούν αποκλειστικά συναλλαγές δανειακού χαρακτήρα.

Για να υφίσταται δανειακός αλληλόχρεος δοσοληπτικός λογαριασμός, θα πρέπει 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 της σύμβασης θα είναι οφειλέτης ή πιστωτής του άλλου, όταν θα γίνει η τελική εκκαθάριση των

δοσοληψιών τους (ΑΠ 79/1995, ΜΠρΘεσ 1610/2016), εν προκειμένω η «.....» στα πλαίσια της συμβατικής συνεργασίας τους είναι εξαρχής υπόχρεη σε απόδοση των εισπράξεων ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως μόνη υποχρέωση απέναντι της, την καταβολή αμοιβής λόγω των υπηρεσιών που παρέχονται στα πλαίσια της ως άνω σύμβασης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ενοποιημένος από τον έλεγχο λογαριασμός «.....» δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός καθώς :

α)ο λογαριασμός «.....», ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν αποτελεί δανειακός τρεχούμενος λογαριασμό διότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ΚΝΤΧ και την σχετική επ' αυτών νομολογία,

β)ο λογαριασμός «.....» κινήθηκε μόνο στην χρήση 2012, από άλλη νόμιμη αιτία, πέραν της προαναφερθείσας σύμβασης, ενώ στην χρήση 2013 στον εν λόγω λογαριασμό δεν πραγματοποιήθηκε καμία κίνηση πέραν της μεταφοράς του υπολοίπου έναρξης (01/01/2013) ποσού 6.646.288,36 το οποίο εμφανίζεται και ως υπόλοιπο λήξης της (31/12/2013).

Δεδομένου ότι:

-από τον προγενέστερο έλεγχο της χρήσης 2012, ως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο εν λόγω λογαριασμός δεν αποτέλεσε βάση επιβολής τελών χαρτοσήμου και σε κάθε περίπτωση δεν χαρακτηρίστηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός,

-στην υπό κρίση χρήση, δεν πραγματοποιήθηκε στον εν λόγω λογαριασμό καμία κίνηση, ενώ και ο ως άνω λογαριασμός με τον οποίο ενοποιήθηκε, ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν δύναται να χαρακτηριστεί δανειακός, ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ περί μεταφερόμενου χρεωστικού υπολοίπου στην επόμενη διαχειριστική περίοδο ή περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου καθότι οι εν λόγω διατάξεις αναφέρονται σαφώς «επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών».

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής του λογαριασμού «.....», σε τέλη χαρτοσήμου, βασίμως προβάλλεται.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ορίζεται:

« Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε

περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή στην παρ.7 του άρθρου 3 και στην παρ.1 και 2 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Άρθρο 3 παρ.7

« α. Οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίστανται ως εξής:

«β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

β. Η παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Άρθρο 7 παρ.1 και 2

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης...».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τη μη σωρευτική επιβολή επί του ποσού κυρίου φόρου, προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013 κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 49 του ν.4509/2017 λόγω αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης του άρθρου 3 παρ.7 του ν.4337/2015, το οποίο προβλέπει μόνον την επιβολή προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013. Εν προκειμένω οι πρόσθετοι φόροι έχουν υπολογισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017. Οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί της

προσφεύγουσας εταιρείας περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 3 και 7 του ν.4337/2015 απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς την επιβολή του προστίμου του άρθρου 65^Α του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.3 του ν.2523/1997, επικαλείται την αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης ουσιαστικής φορολογικής διάταξης του άρθρου 56 του ν.4410/2016 περί απάλειψης του επιβληθέντος προστίμου. Ωστόσο οι επικαλούμενες διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή για την υπό κρίση χρήση 2013, καθότι σύμφωνα με το άρθρο 56 παρ.5 του ν.4410/2016 ο νομοθέτης με την εν λόγω διάταξη όρισε σαφώς ότι ισχύει για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου της ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»

ΑΦΜ, ως εξής:

α)τη μερική αποδοχής αυτής, και την τροποποίηση της υπ'αριθμ...../...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),

β)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ'αριθμ...../2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 65^Α του ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
ΧΡΗΣΗ 2013

Α) ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ

<u>ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΠΟΣΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1,2% (ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ)</u>			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
..... «.....»		645.729,83	645.729,83
..... «.....»		1.651.291,23	1.651.291,23
..... «.....»		80.035,58	80.035,58
ΣΥΝΟΛΟ		2.377.056,64	2.377.056,64
<u>ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΠΟΣΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 2,4% (ΔΑΝΕΙΑΚΟΣ ΤΡΕΧΟΥΜΕΝΟΣ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ)</u>			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ

..... «.....»		11.227.606,82	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		11.227.606,82	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		13.604.663,46	2.377.056,64
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		13.604.663,46	2.377.056,64
Χαρτόσημο 1% X 2.377.056,64		23.770,56	23.770,56
Χαρτόσημο 2% X 11.227.606,82		224.552,13	0,00
Σύνολο χαρτοσήμου		248.322,68	23.770,56
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		49.664,53	4.754,10
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		124.161,34	11.885,28
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 57X0,73=41,61%		103.327,07	9.890,93
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		24.832,26	2.377,05
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 57X0,73=41,61%		20.665,41	1.978,18
Σύνολο		570.973,30	54.656,11

Β) ΠΡΟΣΤΙΜΟ

Πρόστιμο άρθρου 65 Α του ν.4174/2013, άρθρου 4 παρ.3 του ν.2523/197 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 82 παρ.5 του ν.2238/1994 20.000,00 ευρώ

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

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

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .