



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1678

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. 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.

4. Την από 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, χρήσης 01.01.2012-31.12.2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, χρήσης 01.01.2012-31.12.2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ./1931 της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις ου ΚΕΦΟΜΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, χρήσης 01.01.2012-31.12.2012, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.442,70€, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 288,54€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 865,62€ και τόκων εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 53 ν. 4174/2013 ύψους 758,28€, ήτοι συνολικό ποσό 3.355,14€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 19/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2013, δυνάμει της υπ' αριθ./.../...../2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στη χρήση 2012 υφίστανται πιστώσεις οι οποίες υπόκεινται στις διατάξεις της παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα
.....		22/02/2012		22.181,69
.....		01/06/2012	ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ	40.000,00
.....		08/11/2012	ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ	9.953,57
ΣΥΝΟΛΟ				72.135,26

Από την αξιοποίηση των στοιχείων της εταιρείας που προσκομίστηκαν στον έλεγχο για τους λογαριασμούς 35.01.00 ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ Δ.Σ., 38.03.00 Τράπεζα και 38.00.00 Ταμείο Κεντρικού για τη περίοδο 22/02/12 - 08/11/2012, ο έλεγχος θεώρησε πως το συνολικό ποσό των 72.135,26 € που αιτιολογήθηκε από το δοσοληπτικό λογαριασμό της προσφεύγουσας με την εταιρεία, αφορά σε δάνειο που έλαβε από την εταιρία «.....» και καταλόγισε τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. – Μη ύπαρξη δανείου. Όπως προκύπτει σαφώς από τα στοιχεία του φακέλου, δεν υφίσταται ουδεμία έγγραφη σύμβαση δανείου, παρά μόνο εγγραφή στα βιβλία της ανωτέρω εταιρείας, με αποτέλεσμα τα στοιχεία αυτά να μην μπορούν να στοιχειοθετήσουν την έννοια της έγγραφης σύμβασης δανείου και άρα να μην υφίσταται κατά νόμο εν προκειμένω υποχρέωσή της προς καταβολή τέλους χαρτοσήμου. Στην προκειμένη περίπτωση, μεταξύ εκείνης και της εταιρείας ουδέποτε υπήρξε σχετική σύμβαση και ασφαλώς ουδέποτε καταρτίστηκε σχετικό έγγραφο, όσον αφορά τις μεταξύ τους σχέσεις και ως εκ τούτου πλημμελώς και κατά παράβαση των κειμένων διατάξεων καταλογίστηκε σε βάρος της το επίδικο τέλος μετά των σχετικών προσαυξήσεων. Σε κάθε περίπτωση και δεδομένου ότι ο Κώδικας Τελών χαρτοσήμου δεν διαλαμβάνει ειδική διάταξη σχετικά με το βάρος καταβολής των τελών χαρτοσήμου, εφαρμοστέες τυγχάνουν, ελλείψει ειδικότερης συμφωνίας μεταξύ των μερών, σύμφωνα και με τα δεδομένα της κοινής λογικής και πείρας, οι διατάξεις του άρθρου 425 ΑΚ, σύμφωνα με το οποίο τα έξοδα της εξοφλητικής απόδειξης, στα οποία ασφαλώς περιλαμβάνονται και τα τέλη χαρτοσήμου, βαρύνουν τον οφειλέτη. Τέλος και όλως επικουρικώς, ακόμη και αν παρ' ελπίδα ήθελε γίνει δεκτό ότι υφίσταται εν προκειμένω συναλλαγή για την οποία οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, το σχετικό τέλος

πλημμελώς υπολογίστηκε σε 2%, ενώ το ορθό είναι να υπολογιστεί σε 1% σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και συγκεκριμένα με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του ΚΝΤΧ δεδομένου ότι πρόκειται για κινήσεις δοσοληπτικού λογαριασμού.

- Υπολογισμός προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος. Στην προκειμένη περίπτωση με την Οριστική Πράξη μου καταλογίζεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ο οποίος έχει υπολογισθεί εσφαλμένα και δη με βάσει τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, εκ των οποίων εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 θεωρούμενες ως ευνοϊκότερες. Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι τόσο ο Ν. 2523/1997 όσο και το άρθρο 49 του Ν. 4509/2017 ουδόλως τυγχάνουν ευνοϊκότεροι, καθόσον άγουν στον καταλογισμό μεγαλύτερου ύψους προσθέτου φόρου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931]: *«1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1α του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931], ορίζεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται: *«Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου, ...»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4755/1930 περί Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: *«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζόμενων στο επόμενο άρθρο 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατό (2%) της σε αυτή διαλαμβανομένης αξίας»*

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 1α του ίδιου Κώδικα ορίζεται, ότι: *«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος (2%) υπόκεινται: Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε ... μεταξύ ... εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή*

σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού, καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου», και με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 1 περ. Γ' του Ν. 4169/1961 (ΦΕΚ Α' 81), ορίζεται ότι τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσauζάνονται με ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

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

Επειδή με το άρθρο 806 του Α.Κ. ορίζεται ότι «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας»

Επειδή, η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει μεταξύ άλλων και τα εξής χαρακτηριστικά:

- 1) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.
- 2) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).
- 3) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).
- 4) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.
- 5) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.
- 6) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η, δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

7) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970).

8) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

Επειδή, για τη σύσταση του δανείου, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων

2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και

3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση.

Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ 19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Το ΣτΕ όμως με νεώτερη απόφασή του 3402/1988 εξέφρασε και τρίτη άποψη, σύμφωνα με την οποία η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σ' αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά σε σύμβαση δανείου, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία της σύμβασης του δανείου πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Περαιτέρω, κρίθηκε για το ίδιο ζήτημα (ΣτΕ 190/2009, ΣτΕ 6172, ΣτΕ 6170, ΣτΕ 4287/1995, ΣτΕ 2805/1994, ΣτΕ 1802/1993, ΣτΕ 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι

απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 1966/1998 7μελ., ΣτΕ 1368/1989, ΣτΕ 2230/1988, ΣτΕ 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣτΕ 1666/1991, ΣτΕ 314/1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣτΕ 1367-8/1989: ανώμαλη παρακαταθήκη). Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣτΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία "λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν" (ΣτΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989).

Επειδή περαιτέρω με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1087/10-6-2005 και ΠΟΛ. 1162/27-7-2011 το Υπουργείο Οικονομικών παρείχε οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών. Ειδικότερα, ως προς τη φορολογία χαρτοσήμου, διευκρινίστηκαν τα εξής: «...θα πρέπει επί βιβλίων Γ' κατηγορίας να ερευνάται η κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 33.07 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων", 33.08 "δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών", 33.09 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ." και 33.10 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών δ/ντών ή διευθυντών Α.Ε." καθώς και του λογ/σμού 53.14 "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους", για το ενδεχόμενο υποκρυπτόμενων δανείων και σε περίπτωση που τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι ποσά των λογαριασμών αυτών συνιστούν δανεισμό των εταίρων, διαχειριστών, μελών Δ.Σ. κλπ από την επιχείρηση ή το αντίστροφο, τότε, θα αναζητούνται τα οικεία τέλη χαρτοσήμου και γενικά θα ελέγχεται η εκπλήρωση όλων των σχετικών υποχρεώσεων.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα στις 30/12/2009 ανέλαβε από το ταμείο της εταιρείας με χρέωση του λογαριασμού 35.01.00 ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ Δ.Σ., τα ποσά των 22.181,69€ την 22/02/2012, 40.000,00€ την 01/06/2012 και 9.953,57€ την 08/11/2012. Επίσης, η προσφεύγουσα επέστρεψε στην ως άνω εταιρεία την 01/08/2012 τα ποσά των 5.000,00€ και 2.000,00€.

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε με βάση τις εγγραφές της εταιρείας στους λογαριασμούς 35.01.00 ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ Δ.Σ., 38.03.00 Τράπεζα και 38.00.00 Ταμείο Κεντρικού για την περίοδο 22/02/2012 έως 08/11/2012, πως το συνολικό ποσό των 72.135,26€ που πιστώθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας και προήλθε από τον δοσοληπτικό λογαριασμό που τηρούσε με την εταιρεία αφορά σε δάνειο που έλαβε από την ως άνω εταιρεία.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν από τις διενεργηθείσες εγγραφές στους προαναφερθέντες λογαριασμούς της εταιρείας όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής. Συνεπώς, δεν αποδείχθηκε ότι υπάρχει σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας που κατέβαλε τα χρηματικά ποσά, και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου ή συνομολόγηση δανείου κατ' άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι *«πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικά 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, 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, κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».*

Επειδή περαιτέρω, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Επειδή από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται ότι, 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, από τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, και δη τις εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, όπως αυτές αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, δεν συνιστούν δάνειο αλλά «καταθέσεις – αναλήψεις», οι οποίες εφόσον δεν ανάγονται αποδεδειγμένα σε δανειακή σύμβαση ή άλλη πράξη, υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ εδάφιο τέταρτο του άρθ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, γίνονται μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και τροποποιείται το ποσοστό του αναλογικού τέλους

χαρτοσήμου που καταλογίζεται για τη χρήση 2012 σε σχέση με το αρχικώς προσδιορισθέν από τη φορολογική αρχή. Ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση του ισχυρισμού περί εφαρμογής μειωμένων συντελεστών κατά τον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου, καθόσον η υπηρεσία μας προβαίνει σε επαναπροσδιορισμό της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις σχετικές προς τούτου διατάξεις και εγκυκλίους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την τροποποίηση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, χρήσης 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,.

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία για υπολογισμό τελών χαρτοσήμου	0,00	72.135,26	72.135,26	72.135,26
Τέλη Χαρτοσήμου	0,00	1.442,70	721,35	721,35
Προσαύξηση ν. 2523/97		1.731,24	865,62	
Εισφορά ΟΓΑ		288,54	144,27	144,27
Προσαύξηση ΟΓΑ ν. 2523/97		346,25	173,12	
Πρόστιμο άρ. 58 ν. 4174/2013 (50%)		865,62	432,81	
Τόκος άρ. 53 ν. 4174/2013 (60μήνες x 0,73=43,80%)		758,28	379,14	
Σύνολο προστίμου και τόκου ν. 4174/2013		1.623,90	811,95	
Ευνοϊκότερη κύρωση (αρ. 72§17 ν. 4174/2013)		1.623,90	811,95	811,95
Γενικό Σύνολο	0,00	3.355,14	1.677,57	1.677,57

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.