



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 03 / 03 / 2020

Αριθμός Απόφασης 467

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **04/11/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **ΑΦΜ:** ....., που εδρεύει στην ..... επί της οδού ..... αριθμός ....., κατά των από **30/09/2019** και αριθ....., ....., ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** χρήσης **2013** και φορολογικών ετών **2014, 2015, 2016, 2017** και **2018** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, καθώς και την από **30/09/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **04/11/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ενδικοφανούς προσφυγής** του ....., με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **04/10/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ:

α/α	Αριθμός - Ημερ/ία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Τελών χαρτοσήμου	ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	Πρόστιμο αρθ. 58 και τόκων αρθ. 53 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	..... - 30/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου	2013	155.000,00€	3.100,00€	620,00€	3.733,76€	7.453,76€
2	..... - 30/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου	2014	170.000,00€	3.400,00€	680,00€	2.040,00€	6.120,00€
3	..... - 30/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου	2015	20.791,49€	483,74€	96,75€	290,25€	870,74€
4	..... - 30/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου	2016	368.800,00€	7.376,00€	1.475,20€	4.425,60€	13.276,80€
5	..... - 30/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου	2017	580.600,00€	11.912,00€	2.382,40€	7.147,20€	21.441,60€
6	..... - 30/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου	2018	625.800,00€	12.583,00€	2.516,60€	7.549,80€	22.649,40€
<b>Σύνολα</b>					<b>38.854,74€</b>	<b>7.770,95€</b>	<b>25.186,61€</b>	<b>71.812,30€</b>

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου, καταλογίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από **30/09/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2019 **εντολής μερικού ελέγχου** του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ, με αφορμή το από 27/03/2016 πληροφοριακό δελτίο της ειδικής γραμματείας ΣΔΟΕ, το οποίο εστάλη με το υπ' αριθμ. ....../2019 έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας (αριθ. πρωτ. ....../2019 της ΔΟΥ Δ' Αθηνών). Σύμφωνα με το πληροφοριακό δελτίο, για τα έτη 2013 – 2018, το ..... ελάμβανε ή χορηγούσε διευκολύνσεις τις οποίες καταχωρούσε στα βιβλία του, με αιτιολογία «προκαταβολή» ή «επιστροφή προκαταβολής», δεδομένου δε, ότι τα ποσά αυτά, δεν σχετιζόνταν με την συναλλακτική δραστηριότητα του σωματείου, κρίθηκε ότι αποτελούν **δάνειο** με αποτέλεσμα να επιβληθούν επ' αυτών των κινήσεων τέλη χαρτοσήμου 2% ή 3% πλέον εισφοράς ΟΓΑ επί των τελών. Ο υπολογισμός του τέλους χαρτοσήμου εφαρμόστηκε στο μεγαλύτερο υπόλοιπο του κάθε λογαριασμού για κάθε χρήση ξεχωριστά, λαμβανομένου υπόψη και του μεταφερόμενου υπολοίπου έναρξης και λήξης της κάθε χρήσης.

Το προσφεύγων ....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **μεταρρύθμιση επί τα βελτίω** των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, και να του επιστραφεί εντόκως κάθε σχετικό με τα ως άνω επιβληθέντα πρόστιμα ποσό, προβάλλοντας ότι τα πορίσματα του κρινόμενου ελέγχου είναι αναίτιολογητα, ενώ η φορολογική αρχή, στην έκθεση ελέγχου δεν στοιχειοθετεί νόμιμη περίπτωση καταβολής τελών χαρτοσήμου δανείου, διότι δεν πρόκειται για χορήγηση από τρίτο, αλλά για έκτακτες συνδρομές του Σωματείου προς την Αστική Μη Κερδοσκοπική Εταιρεία ..... ως μέλους αυτής, προκειμένου να διεκπεραιωθεί η διαδικασία συμμετοχής της ..... σε πρόγραμμα προβολής και προωθήσεως ..... με τον διακριτικό τίτλο «.....»

**Επειδή**, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (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 οιουδήποτε 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 σύμβασις, οιουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών 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' οιοδήποτε 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 εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς 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 μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξέυρεσιν του μεγαλύτερου 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 οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεωπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων αλλά μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία 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**, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. Ο ανωτέρω λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και ΣτΕ 2968/1979, ΣτΕ 356/1981, ΣτΕ 205/1982, ΣτΕ 4566/1983, ΣτΕ 2047/1984, κ.λπ.).

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

**Επειδή** το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ

τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

**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 της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». 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 (ΣΤΕ 1767/1992, ΣΤΕ 1039/1996).

**Επειδή** στην εγκύκλιο **Εγκ. Κ 8802/654/1983**, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται: «Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης. (Υποικ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81)...».

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα τέλη χαρτοσήμου στους παρακάτω λογαριασμούς:

#### **ΧΡΗΣΗ 2014**

Ημερομηνία μεγαλύτερου Χ.Υ / Π.Υ	Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό		Ποσό Χαρτοσήμου	Ποσό ΟΓΑ χαρτ.	Ποσά που καταλογίστηκαν
20/03/2013	33.00.09	.....	150.000,00	2%	3.000,00	600,00	3.600,00
03/06/2013	33.00.04	.....	5.000,00	2%	100,00	20,00	120,00
		<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>155.000,00</b>		<b>3.100,00</b>	<b>620,00</b>	<b>3.720,00</b>

#### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014**

Ημερομηνία μεγαλύτερου Χ.Υ / Π.Υ	Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό		Ποσό Χαρτοσήμου	Ποσό ΟΓΑ χαρτ.	Ποσά που καταλογίστηκαν
25/06/2014	33.00.10	.....	170.000,00	2%	3.400,00	680,00	4.080,00
		<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>170.000,00</b>		<b>3.400,00</b>	<b>680,00</b>	<b>4.080,00</b>

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015**

Ημερομηνία μεγαλύτερου Χ.Υ / Π.Υ	Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό		Ποσό Χαρτοσήμου	Ποσό ΟΓΑ χαρτ.	Ποσά που καταλογίστηκαν
26/02/2015	33.00.00	.....	6.791,49	3%	203,74	40,75	244,49
23/11/2015	33.00.08	.....	4.000,00	2%	80,00	16,00	96,00
27/11/2015	33.00.09	.....	10.000,00	2%	200,00	40,00	240,00
		<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>20.791,49</b>		<b>483,74</b>	<b>96,75</b>	<b>580,49</b>

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

Ημερομηνία μεγαλύτερου Χ.Υ / Π.Υ	Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό		Ποσό Χαρτοσήμου	Ποσό ΟΓΑ χαρτ.	Ποσά που καταλογίστηκαν
15/12/2016	33.00.00	.....	190.300,00	2%	3.806,00	761,20	4.567,20
14/12/2016	33.03.01	.....	1.500,00	2%	30,00	6,00	36,00
14/10/2016	33.03.02	.....	1.000,00	2%	20,00	4,00	24,00
14/10/2016	33.03.03	.....	1.500,00	2%	30,00	6,00	36,00
03/02/2016	33.03.04	.....	13.000,00	2%	260,00	52,00	312,00
22/12/2016	33.03.09	.....	152.500,00	2%	3.050,00	610,00	3.660,00
27/05/2016	33.03.10	.....	5.000,00	2%	100,00	20,00	120,00
24/10/2016	33.03.11	.....	1.500,00	2%	30,00	6,00	36,00
22/12/2016	33.03.12	.....	1.000,00	2%	20,00	4,00	24,00
25/11/2016	33.03.13	.....	1.500,00	2%	30,00	6,00	36,00
		<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>368.800,00</b>		<b>7.376,00</b>	<b>1.475,20</b>	<b>8.851,20</b>

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

Ημερομηνία μεγαλύτερου Χ.Υ / Π.Υ	Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό		Ποσό Χαρτοσήμου	Ποσό ΟΓΑ χαρτ.	Ποσά που καταλογίστηκαν
06/02/2017	33.00.00.00	.....	100.000,00	2%	2.000,00	400,00	2.400,00
01/01/2017	33.03.00.03	.....	1.500,00	2%	30,00	6,00	36,00
22/02/2017	33.03.00.09	.....	377.000,00	2%	7.540,00	1.508,00	9.048,00
09/03/2017	33.03.00.11	.....	3.000,00	2%	60,00	12,00	72,00
03/01/2017	33.03.00.12	.....	2.100,00	2%	42,00	8,40	50,40
01/01/2017	33.03.00.13	.....	1.500,00	2%	30,00	6,00	36,00
28/07/2017	33.03.00.15	.....	30.000,00	3%	900,00	180,00	1.030,00
06/10/2017	33.03.00.16	.....	4.500,00	2%	90,00	13,00	108,00
25/08/2017	33.03.00.17	.....	60.000,00	2%	1.200,00	240,00	1.440,00
08/11/2017	33.03.00.21	.....	1.000,00	2%	20,00	4,00	24,00
		<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>			<b>11.912,00</b>	<b>2.377,40</b>	<b>14.244,40</b>

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018**

Ημερομηνία μεγαλύτερου Χ.Υ / Π.Υ	Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό		Ποσό Χαρτοσήμου	Ποσό ΟΓΑ χαρτ.	Ποσά που καταλογίστηκαν
23/02/2018	33.00.00.00	.....	146.000,00	2%	2.920,00	584,00	3.504,00
26/11/2018	33.03.00.09	.....	471.000,00	2%	9.420,00	1.384,00	11.304,00
26/09/2018	33.03.00.15	.....	5.000,00	3%	150,00	30,00	180,00
15/01/2018	33.03.00.21	.....	100,00	2%	2,00	0,40	2,40
		<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>622.100,00</b>		<b>12.492,00</b>	<b>1.998,40</b>	<b>14.990,40</b>

**Επειδή** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το προσφεύγων ..... ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο για τους λογαριασμούς που αναφέρονται ανωτέρω και συγκεκριμένα ότι, μαζί με έξι (6) εταιρίες - μέλη του, ίδρυσε το έτος 2012 την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με την επωνυμία



«.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ. ...., με στόχο τη δυνατότητα υλοποίησης προγραμμάτων ενημερώσεως και προωθήσεως του ελαιολάδου. Στο πλαίσιο αυτό, με την υπ' αριθμ. ..../2015 Απόφαση της ..... εγκρίθηκε επ' ονόματι της ως άνω ..... διетуός διάρκειας πρόγραμμα προβολής και προωθήσεως ..... με τον διακριτικό τίτλο «.....», σε 5 αγορές εκτός Ε.Ε (Η.Π.Α., Καναδάς, Αυστραλία, Νορβηγία, Αλβανία). Με τη δε Σύμβαση με αριθμό ..... της 23/10/2015, που υπογράφηκε με το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, ορίσθηκε η έναρξη και διάρκειά του από 23-10-2015 έως 22-10-2017, με δύο αυτοτελείς ετήσιες φάσεις και αντίστοιχα ενδιάμεσα τρίμηνα. Η υλοποίηση των δράσεων του προγράμματος γίνεται από «Οργανισμούς εκτέλεσης», εξειδικευμένες διαφημιστικές εταιρείες ή εταιρείες μάρκετινγκ, δημοσιών σχέσεων κλπ. Η «....., μετά από δημόσιο ανοικτό διαγωνισμό, επέλεξε ως φορέα υλοποίησης – εκτελέσεως τη διαφημιστική εταιρεία με την επωνυμία «.....». Για την υποβολή στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. (και δι' αυτού στο ΥΠ.Α.Α.Τ.) αιτήσεως εισπράξεως συγχρηματοδότησεως (50% από πόρους της Ε.Ε και 20% από εθνικούς πόρους), βασική προϋπόθεση αποτελεί η εξόφληση του συνόλου των δράσεων και δαπανών (100%) και όχι μόνο η καταβολή της ίδιας συμμετοχής της Αστικής Μη Κερδοσκοπικής Εταιρείας, που ανέρχεται σε 30%. Η ίδια συμμετοχή (30% του συνόλου του εγκεκριμένου προγράμματος) της αιτούσας Αστικής Μη Κερδοσκοπικής Εταιρείας καλύπτεται από έκτακτες συνδρομές των επιχειρήσεων – μελών της, οι οποίες και έχουν κάθε προφανή λόγο να στηρίζουν τη διεύρυνση των διεθνών αγορών, προκειμένου να διεκδικήσουν και για τα δικά τους εμπορικά σήματα κάποιο μερίδιο της αυξημένης αγοράς. Κάθε Κράτος Μέλος έχει υποχρέωση να διενεργεί την πληρωμή της συγχρηματοδότησεως (70% της εκάστοτε αιτήσεως) εντός 60 ημερολογιακών ημερών από τη λήψη της αιτήσεως πληρωμής, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ενωσιακού Κανονισμού 501/2008 και το άρθρο 17 παρ. 5 της σχετικής Κ.Υ.Α. με αριθμό ...../2004. Ωστόσο, κάθε καθυστέρηση στην καταβολή της συγχρηματοδότησεως εντός των προβλεπομένων από τη νομοθεσία προθεσμιών των 60 ημερών είναι προφανές ότι δημιουργεί προβλήματα στις χρηματοροές για την εξόφληση του εκτελεστικού οργανισμού και δι' αυτού των υπερβολάβων, δυσβάστακτες επιβαρύνσεις λόγω τόκων δανεισμού, επιβαρύνσεις από έξοδα παρατάσεων των εγγυητικών επιστολών κ.λπ. Υπό την ανάγκη για αμεσότητα στις πληρωμές του φορέα εκτελέσεως και των υπερβολάβων αυτού, αλλά και την καθυστέρηση και αβεβαιότητα ως προς το τελικό εγκρινόμενο ύψος σχετικά με τις καταβολές, που αφορούν στη συγχρηματοδότηση, καθίσταται αναγκαία η αρχική κάλυψη του συνόλου των χρηματοροών από την προαναφερθείσα Αστική Μη Κερδοσκοπική Εταιρεία, μέσω εκτάκτων συνδρομών των μελών της, στα οποία περιλαμβάνεται και το προσφεύγων Σωματείο. Οι συνδρομές, δε, αυτές τελούν υπό τη διαλυτική αίρεση της καταβολής των ποσών της συγχρηματοδότησεως, τα οποία και προορίζονται να καλύψουν τις οικείες δαπάνες, πλην όμως αφενός εν τοις πράγμασι καθυστερούν ουσιωδώς και αφετέρου δεν καθίσταται εκ προοιμίου βέβαιο ότι θα εγκριθούν στο ακέραιο και, συνακόλουθα, ότι θα καταλάβουν το σύνολο αυτών. Εφ' όσον, όμως, τελικώς χωρήσουν οι προβλεπόμενες καταβολές της συγχρηματοδότησεως και στο μέτρο, που θα πραγματοποιηθούν αυτές, πληρούται η προπεριγραφείσα διαλυτική αίρεση και τα οικεία ποσά επιστρέφονται στους καταβάλλοντες.

**Επειδή** το προσφεύγων ..... ισχυρίζεται ότι σχετικά με τα επίμαχα ποσά που περιγράφονται στην Έκθεση Ελέγχου, δεν στοιχειοθετείται νόμιμη περίπτωση καταβολής τελών χαρτοσήμου δανείου, διότι δεν πρόκειται για χορήγηση από τρίτο, αλλά για έκτακτες συνδρομές του ....., ως μέλους της ως άνω Αστικής Μη Κερδοσκοπικής Εταιρείας, προς αυτή και δη υπό διαλυτική αίρεση που συνίσταται στην έγκριση και καταβολή της συγχρηματοδότησεως των δαπανών του προγράμματος, οι δε συνδρομές αυτές



επεστράφησαν, μόλις εκτελέστηκε πράγματι η σκοπούμενη συγχρηματοδότηση των δράσεων του προγράμματος, ήτοι πληρώθηκε η οικεία διαλυτική αίρεση.

**Επειδή** με τον υπό κρίση έλεγχο οι λογαριασμοί στους οποίους επιβλήθηκε χαρτόσημο χαρακτηρίστηκαν ως δανειακοί λογαριασμοί, ότι δηλαδή πρόκειται για δάνειο αφού οι κινήσεις αυτές δεν αφορούν τη συναλλακτική δραστηριότητα του Σωματείου, χωρίς να παρατίθενται άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει αυτό το συμπέρασμα.

**Επειδή** αντιθέτως, όπως προαναφέρθηκε, ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηρισθεί ως τέτοιος, θα πρέπει να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών, αλλά και αναλήψεις. Συντρεχούσης της ανωτέρω προϋπόθεσης, τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (ΣτΕ 264/1975, 4112/1076, 2968/1979). Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ενώ επίσης δεν θεωρείται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979).

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

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

**1) Οι κατωτέρω λογαριασμοί δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, ούτε ότι οι κινήσεις αυτών αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις:**

- α) **33.00.04** «Προσωρινός λογ/μός .....», στον οποίο υπάρχουν δύο πιστώσεις στις 30/04/2013 και 03/06/2013 ποσού 3.000€ και 2.000€ αντίστοιχα,
- β) **33.00.00** «.....», στον οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της κίνησης της 26/02/2015, εισπράχθηκε από το ..... η εξαργύρωση 25ετούς ασφάλειας ζωής του κ. ...., η οποία του αποδόθηκε στις 05/03/2015, αλλά δεν αναλύεται για ποιο λόγο εισπράχθηκε η ασφάλεια ζωής του από το ..... εφόσον είναι τρίτος,
- γ) **33.03.01** «.....» στον οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της κίνησης της 14/10/2016, έγινε λανθασμένη εγγραφή χρέωσης ποσού 1.500€ και την ίδια μέρα διορθώθηκε,
- δ) **33.03.04** «.....», στον οποίο όπως προκύπτει από το σύνολο των χρεώσεων ποσού 13.000€ που έγιναν στη χρήση 2016, αφορούν σε μεταφορές προς ....., ενώ μέσα στη χρήση αντιλογίζεται το σύνολο των χρεώσεων,
- ε) **33.03.12** «.....», στον οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της κίνησης της 22/12/2016, δόθηκε το ποσό των 1.000€ έναντι για συμμετοχή στο πρόγραμμα ....., ενώ από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η σχέση του κ. .... με το νομικό πρόσωπο,
- στ) **33.03.00.03** «.....» και **33.03.00.13** «.....» για τους οποίους προκύπτει ότι στην προηγούμενη χρήση

2016 εισπράχθηκαν προκαταβολές για την έκθεση ..... ποσού 1.500,00€ από κάθε αντισυμβαλλόμενο, οι οποίες συμψηφίστηκαν στην χρήση 2017 και ως εκ τούτου αποτελούν επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων (χαρτοσημαίνονται στη χρήση 2016)

- ζ) **33.03.00.12** «.....», από τον οποίο προκύπτει ότι τη χρήση 2016 είχε δοθεί έναντι για το πρόγραμμα ..... το ποσό των 1.000€ (βλ. ανωτέρω περ. ε'), στις 03/01/2017 δόθηκε επιπλέον προκαταβολή 1.100€ και στις 07/02/2017 πιστώθηκε το σύνολο των χρεώσεων ποσού 2.100€, για έξοδα ταξιδιού του κ. .... στην ....., ενώ από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η σχέση του κ. .... με το νομικό πρόσωπο,
- η) **33.03.00.21** «.....», από τον οποίο προκύπτει ότι στις 15/01/2018 δόθηκαν 100,00€, τα οποία έκλεισαν στο τέλος της χρήσης, ενώ αφενός από την έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται ο λόγος της επιβολής επ' αυτού τέλους χαρτοσήμου, και αφετέρου πρόκειται για μικροποσό,

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

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

Κατόπιν αυτών,

## Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **04/11/2019** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ:** ....., που εδρεύει στην ..... επί της οδού ..... αριθμός ....., και την **τροποποίηση** των από **30/09/2019** και αριθ....., ....., ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** χρήσης **2013** και φορολογικών ετών **2014, 2015, 2016, 2017** και **2018** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών.

## Α. Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με την παρούσα Απόφαση

Έτος	Ημερομηνία κίνησης	Λογαριασμός	Απολογία κίνησης	Ποσό Χρέωσης ή Πίστωσης
2013	20/3/2013	33.00.09	.....	150.000,00€
<b>2013 Αθροισμα</b>				<b>150.000,00€</b>
2014	19/3/2014	33.00.10	.....	40.000,00€
2014	14/4/2014	33.00.10	.....	100.000,00€
2014	25/6/2014	33.00.10	.....	30.000,00€
<b>2014 Αθροισμα</b>				<b>170.000,00€</b>
2015	23/11/2015	33.00.08	.....	4.000,00€
2015	13/11/2015	33.00.09	.....	10.000,00€
<b>2015 Αθροισμα</b>				<b>14.000,00€</b>
2016	1/3/2016	33.03.00	.....	13.000,00€
2016	29/3/2016	33.03.00	.....	12.300,00€
2016	23/5/2016	33.03.00	.....	5.000,00€
2016	30/5/2016	33.03.00	.....	40.000,00€
2016	7/12/2016	33.03.00	.....	70.000,00€
2016	15/12/2016	33.03.00	.....	50.000,00€
2016	2/12/2016	33.03.02	.....	1.500,00€
2016	14/12/2016	33.03.03	.....	1.500,00€
2016	30/5/2016	33.03.09	.....	20.000,00€
2016	30/5/2016	33.03.09	.....	20.000,00€
2016	2/6/2016	33.03.09	.....	10.000,00€
2016	17/10/2016	33.03.09	.....	2.500,00€
2016	15/12/2016	33.03.09	.....	50.000,00€
2016	22/12/2016	33.03.09	.....	50.000,00€
2016	27/5/2016	33.03.10	.....	5.000,00€
2016	24/10/2016	33.03.11	.....	1.500,00€
2016	25/11/2016	33.03.13	.....	1.500,00€
<b>2016 Αθροισμα</b>				<b>353.800,00€</b>
2017	6/2/2017	33.03.00.00	.....	100.000,00€
2017	27/11/2017	33.03.00.00	.....	56.000,00€
2017	27/11/2017	33.03.00.00	.....	5.000,00€
2017	20/4/2017	33.03.00.09	.....	377.000,00€
2017	14/6/2017	33.03.00.09	.....	50.000,00€
2017	28/7/2017	33.03.00.09	.....	30.000,00€
2017	3/11/2017	33.03.00.09	.....	20.000,00€
2017	9/3/2017	33.03.00.11	.....	1.500,00€
2017	28/7/2017	33.03.00.15	.....	30.000,00€
2017	25/8/2017	33.03.00.17	.....	60.000,00€
2017	8/11/2017	33.03.00.21	.....	1.000,00€
<b>2017 Αθροισμα</b>				<b>730.500,00€</b>
2018	17/1/2018	33.03.00.00	.....	40.000,00€
2018	23/2/2018	33.03.00.00	.....	6.000,00€
2018	22/6/2018	33.03.00.00	.....	54.000,00€
2018	26/7/2018	33.03.00.00	.....	40.000,00€
2018	29/8/2018	33.03.00.00	.....	3.000,00€
2018	21/9/2018	33.03.00.00	.....	3.000,00€
2018	28/9/2018	33.03.00.00	.....	1.500,00€
2018	23/2/2018	33.03.00.09	.....	12.000,00€
2018	26/6/2018	33.03.00.09	.....	200.000,00€
2018	26/7/2018	33.03.00.09	.....	40.000,00€
2018	31/7/2018	33.03.00.09	.....	49.000,00€
2018	6/8/2018	33.03.00.09	.....	100.000,00€
2018	29/8/2018	33.03.00.09	.....	1.000,00€
2018	29/8/2018	33.03.00.09	.....	3.000,00€
2018	26/11/2018	33.03.00.09	.....	6.000,00€
2018	11/12/2018	33.03.00.09	.....	2.000,00€
2018	28/9/2018	33.03.00.15	.....	5.000,00€
2018	24/12/2018	33.03.00.15	.....	1.700,00€
<b>2018 Αθροισμα</b>				<b>567.200,00€</b>
<b>Γενικό Αθροισμα</b>				<b>1.985.500,00€</b>

## Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Οριστική Πράξη ΚΝΤΧ	...../2019	...../2019	...../2019	...../2019	...../2019	...../2019	Σύνολο
Έτος	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	150.000,00€	170.000,00€	14.000,00€	353.800,00€	730.500,00€	567.200,00€	1.985.500,00€
Ποσοστό χαρτοσήμου άρ. 15§5γ' εδ.τελευταίο	1%	1%	1%	1%	1%	1%	
Τέλη Χαρτοσήμου	1.500,00€	1.700,00€	3.200,00€	4.900,00€	8.100,00€	13.000,00€	32.400,00€
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου	<u>300,00€</u>	<u>340,00€</u>	<u>640,00€</u>	<u>980,00€</u>	<u>1.620,00€</u>	<u>2.600,00€</u>	6.480,00€
Σύνολο Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς	<b>1.800,00€</b>	<b>2.040,00€</b>	<b>3.840,00€</b>	<b>5.880,00€</b>	<b>9.720,00€</b>	<b>15.600,00€</b>	<b>38.880,00€</b>
Πλέον: Πρόσπιμο 50% άρθρου 58 ΚΦΔ	900,00€	1.020,00€	1.920,00€	2.940,00€	4.860,00€	7.800,00€	19.440,00€
Πλέον: Τόκοι άρ.53 ΚΦΔ (69 x 0,73% = 50,37%)	<u>906,66€</u>	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>	<u>0,00€</u>
<b>Οριστική Φορολογική Υποχρέωση</b>	<b>3.606,66€</b>	<b>3.060,00€</b>	<b>5.760,00€</b>	<b>8.820,00€</b>	<b>14.580,00€</b>	<b>23.400,00€</b>	<b>59.226,66€</b>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο προϊστάμενος της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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