



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 1984

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 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.)», 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).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα τον, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοπ. πράξης	Είδος προστίμου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30-12-2019	30-12-2019	Κ.Ν.Τ.Χ.	2013	26.983,16€
2		30-12-2019	30-12-2019	Κ.Ν.Τ.Χ.	2014	26.497,11€
3		30-12-2019	30-12-2019	Κ.Ν.Τ.Χ.	2015	28.651,32€
4		30-12-2019	30-12-2019	Κ.Ν.Τ.Χ.	2016	15.631,07€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, ετών 2013, 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-12-2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 (Κ.Ν.Τ.Χ.).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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 με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2013, προσδιορίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου, ποσού 22.485,97€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 4.497,19€.

Με την με αριθ./2019 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2014, προσδιορίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου, ποσού 22.080,93€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 4.416,18€.

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2015, προσδιορίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου, ποσού 23.876,10€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 4.775,22€.

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2016, προσδιορίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου, ποσού 13.025,89€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 2.605,18€.

Ιστορικό

Βάσει της με αριθ. πρωτ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας τελών χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), για τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα. Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα ελεγχόμενα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, είχε ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ιδιόκτητων επαγγελματικών σκαφών, ήτοι την ναύλωση αυτών σε διάφορους πελάτες, εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία προς αυτούς για την είσπραξη των ναύλων (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για φυσικά πρόσωπα και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς επαγγελματίες).

Την εξεύρεση πελατών για την ναύλωση των ιδιόκτητων σκαφών και την είσπραξη των ναύλων, την είχε αναθέσει στην ναυλομεσιτική εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., της οποίας κατέχει 510 εταιρικά μερίδια εκ των συνολικών 552 εταιρικών της μεριδίων, ήτοι ποσοστό 92% αυτής, έναντι αμοιβής.

Από τον έλεγχο των βιβλίων, των λογιστικών αρχείων καθώς και των εγγραφών σε αυτά και συγκεκριμένα του δοσοληπτικού λογαριασμού «33.95.04.000» - για τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, στον οποίο καταχωρούνται οι απαιτήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας από την ναυλομεσιτική εταιρεία που εισπράττει τους ναύλους για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη μεγάλων χρεωστικών υπολοίπων, τα οποία δεν δικαιολογούνταν, δεδομένου ότι η απόδοση των ναύλων από την ναυλομεσιτική εταιρεία στην προσφεύγουσα εταιρεία οφείλει να γίνεται με την είσπραξη αυτών, ενεργώντας ως ναυλομεσίτρια έναντι αμοιβής και λαμβάνοντας υπόψη ότι για την είσπραξη των ναύλων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία αποτυπώνονται στον ανωτέρω λογαριασμό.

Ως εκ τούτου, από τον δοσοληπτικό λογαριασμό «33.95.04.000» - όπου καταχωρούνταν οι απαιτήσεις σε ναύλους από την ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία καθώς και τα μεγάλα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού αυτού αποδεικνύουν την παρακράτηση των ναύλων από την εν λόγω ναυλομεσιτική εταιρεία, για δική της οικονομική διευκόλυνση. Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, υποκρύπτουν συμφωνία μεταξύ αυτής και της ναυλομεσιτικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. με απώτερο σκοπό την χρηματική διευκόλυνση της τελευταίας και επέβαλλε τέλη χαρτοσήμου 1% και εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επ' αυτών 20%, λαμβάνοντας υπόψη για κάθε ελεγχόμενο έτος το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του ως άνω λογαριασμού, κατά την 31/12 κάθε έτους, ήτοι ποσό 1.110.089,21€ την 31-12-2013, ποσό 1.472.062,39€ την 31-12-2014, ποσό 1.591.740,16€ την 31-12-2015 και ποσό 868.392,60€ την 31-12-2016.

Εν συνεχεία, την 4-12-2019, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) μαζί με τους με αριθ./..../2019,/..../2019,/..../2019 και/.../2019 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς τελών χαρτοσήμου. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./2019 σημείωμα αντιρρήσεων, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα να προβεί στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και της από 30-12-2019 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 (Κ.Ν.Τ.Χ.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας της από 30-12-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 (Κ.Ν.Τ.Χ.), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ.

2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, για το έτος 2013, έχει παραγραφεί.
3. Ο έλεγχος εσφαλμένα χαρακτήρισε το υπόλοιπο του λογαριασμού «33.95.04.000»..... - ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το συμπληρωματικό υπόμνημα επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας, αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/30-7-2020 στο οποίο αναφέρει ότι: «... 5. Κατά των προμνημονευόμενων πράξεων, οι οποίες επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 30.12.2019, ασκήσαμε εμπροθέσμως την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, την οποία επιδώσαμε νομίμως και εμπροθέσμως στη ΔΟΥ Πλοίων Πειραιώς στις 23.01.2020 δυνάμει της υπ αριθμόν/2020 εκθέσεως επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητού κυρίου **Σημειωτέον ότι η ενδικοφανής προσφυγή μας ως προς την/2019 πράξη, η οποία αφορά το φορολογικό έτος 2014, αναφέρεται προφανώς σε πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου για το εν λόγω φορολογικό έτος, ωστόσο εκ παραδρομής η φορολογική αρχή ανέγραψε στην επικεφαλίδα «Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Τελών Χαρτοσήμου Δοσοληπτικών Λογαριασμών», επιλέγοντας όμως την ένδειξη «οριστικό»,(βλ. κατωτέρω). Άλλωστε, η πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου για το έτος είχε ήδη εκδοθεί (βλ. την/..../2019 πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου) και κοινοποιηθεί στην εταιρεία μας, ενώ και στην ίδια την έκθεση ελέγχου στη σελ. 12 αναγράφεται ότι «... για τα φορολογικά έτη / περιόδους 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014, 01/01-31-12-2015 και 01/01-31/12/2016 εξεδόθησαν Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του άρθρου 34 Ν. 4174/2013 και καταλογίστηκαν τα οφειλόμενα Τέλη μετά των νομίμων προσαυξήσεων», παραθέτει δε τις πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρου, μεταξύ των οποίων και την 328/2019 πράξη για το φορολογικό έτος 2014.».**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΥΠΕΡ Ο.Γ.Α. ΣΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ, ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν. 2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: « 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 249 «Εικοσαετής παραγραφή» του Α.Κ. ορίζεται ότι: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια.».

Επειδή, με τις με αριθ. 432/2020 και 433/2020 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες επικυρώθηκε η με αριθ. 1107/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφορικά με την φορολογία χαρτοσήμου κρίθηκαν τα ακόλουθα: «Επειδή, ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣτΕ 1561/2003, πρβλ. ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣτΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). **Αντιθέτως, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή**

(για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάση δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [βλ. ενδεικτικώς τις διατάξεις των άρθρων του ΚΝΤΧ (i) 3 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν.δ. 3717/1957, που ορίζει ότι «επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιασδήποτε τρίτου [...] τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων», (ii) 15γ παρ. 3, 15δ παρ. 7, 15ε παρ. 1-2, 5, 6 και 11 περί καταβολής του τέλους χαρτοσήμου κατά την υποβολή στη φορολογική αρχή των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων, (iii) 32 παρ. 4 περί είσπραξης του τέλους χαρτοσήμου μαζί με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος• βλ. και τις διατάξεις των άρθρων 8 της απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α/ΠΟΛ1144/1998 (Β' 529), 6 της Α.Υ.Ο. 1063790/ 1444/ΔΕ-Α/ΠΟΛ1168/2001 (Β' 882), 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ 2005 (Β' 302) και 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/2011 (Β' 577), κατά τις οποίες με τη φορολογία εισοδήματος ελέγχονται συγχρόνως και οι λοιπές φορολογίες]. Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη των Παρέδρων Κ. Λαζαράκη και Μ. Σκανδάλη, η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείπει ειδικής νομοθετικής ρύθμισης τις αξιώσεις του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (βλ. νομολογία που παρατίθεται στη γνώμη που επικράτησε), πλην, κατά το μέρος που προβλέπει εικοσαετή προθεσμία παραγραφής αναφορικά με τις εν λόγω αξιώσεις (και μόνο ως προς αυτές, πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 17-9-2014, C 341/13, Cruz & Companhia Lda, σκ. 60, της 5-

5-2011, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C 201/10, 202/10, σκ. 42), υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον (κατά τα αναφερόμενα στη γνώμη που επικράτησε, δια του ελέγχου των στοιχείων που τηρούνται προς εκπλήρωση λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και ιδίως εκείνης σε φορολόγηση του εισοδήματος) εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 Κ.Ν.Τ.Χ.) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του Κ.Ν.Τ.Χ. (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 732/2019 7μ., προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΕ επί της υπόθεσης C 341/2013). Περαιτέρω, ισχύει η προθεσμία παραγραφής, η οποία έγινε δεκτή από τη γνώμη που επικράτησε και σύμφωνα με το οικείο σκεπτικό αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2147/11-9-2020 με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ» εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αναφέρεται ότι: «Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β΄) σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α΄ 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω

αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, οι ανωτέρω αποφάσεις (ΣΤΕ 432/2020 και ΣΤΕ 433/2020) καθώς και η ως άνω εγκύκλιος του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Ε.2147) εκδόθηκαν μετά τη σύνταξη της από 30-12-2019 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 (Κ.Ν.Τ.Χ.) και την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με τις δύο ανωτέρω αποφάσεις του Σ.τ.Ε. και την ως άνω εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κρίθηκε σε υποθέσεις που αφορούν στο νόμο περί τελών χαρτοσήμου, ότι δεν μπορούν να εφαρμοσθούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣΤΕ 582/2019 7μ., ΣΤΕ 3014/2010).

Σύμφωνα και με τις δύο ανωτέρω αποφάσεις καθώς και την ως άνω εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.

Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάση δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων

που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣΤΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣΤΕ 1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, και σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των υπό κρίση τελών χαρτοσήμου καθώς και της αντίστοιχης εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επ' αυτών, για το έτος 2013, υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, η οποία είχε αρχίσει από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου και είχε δε συμπληρωθεί, για το επίμαχο έτος 2013, την **31-12-2018**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της κρινόμενης προσφυγής, η με αριθ. με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, εκδόθηκε την **30-12-2019**, ήτοι μετά το πέρας της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν.4169/1961 εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για το έτος 2013, έχει παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, για το έτος 2013, γίνεται αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΟ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
«33.95.04.000»..... - ΩΣ ΔΑΝΕΙΑΚΟ
ΤΡΕΧΟΥΜΕΝΟ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 «Επιβολή εμπορικού τέλους» του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: *«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζόμενων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας ...».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1α του άρθρου 15 «(Έγγραφα υποκείμενα εις εμπορικόν τέλος)» του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

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

1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας 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».

Επειδή, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (ΑΡ. 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 διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.*

...

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, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ισχύει ότι: *«Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».*

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 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 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, σύμφωνα με την παρ.4 της ΣτΕ 190/2009 αναφέρεται ότι: «4. Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων 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., 1368/1989, 2230/1988, 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, 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, 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.....

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 άρθ. 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 ότι: *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«2. 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.».*

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα ελεγχόμενα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, είχε ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ιδιόκτητων επαγγελματικών σκαφών, ήτοι την ναύλωση αυτών σε διάφορους πελάτες, εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία προς αυτούς για την είσπραξη των ναύλων (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για φυσικά πρόσωπα και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς επαγγελματίες).

Επειδή, σύμφωνα με το από το 1-1-2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Συνεργασίας, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε αναθέσει στην ναυλομεσιτική εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., της οποίας κατέχει 510 εταιρικά μερίδια εκ των συνολικών 552 εταιρικών της μεριδίων, ήτοι ποσοστό 92% αυτής, την εξεύρεση πελατών για την ναύλωση των ιδιόκτητων σκαφών και την είσπραξη των ναύλων, έναντι αμοιβής.

Επειδή, από τον έλεγχο των βιβλίων, των λογιστικών αρχείων καθώς και των εγγραφών σε αυτά και συγκεκριμένα του δοσοληπτικού λογαριασμού «33.95.04.000» - για τα φορολογικά έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, στον οποίο καταχωρούνται οι απαιτήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας από την ναυλομεσιτική εταιρεία που εισπράττει τους ναύλους για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη μεγάλων χρεωστικών υπολοίπων, τα οποία δεν δικαιολογούνταν, δεδομένου ότι η απόδοση των ναύλων από την ναυλομεσιτική εταιρεία στην προσφεύγουσα εταιρεία οφείλει να γίνεται με την είσπραξη αυτών, ενεργώντας ως ναυλομεσίτρια έναντι αμοιβής και λαμβάνοντας υπόψη ότι για την είσπραξη των ναύλων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία αποτυπώνονται στον ανωτέρω λογαριασμό. Συνεπώς, από τον δοσοληπτικό λογαριασμό «33.95.04.000» -, στον οποίο καταχωρούνταν οι απαιτήσεις σε ναύλους από την ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία καθώς και τα μεγάλα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού αυτού αποδεικνύουν την παρακράτηση των ναύλων από την εν λόγω ναυλομεσιτική εταιρεία, για δική της οικονομική διευκόλυνση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, υποκρύπτουν συμφωνία μεταξύ αυτής και της ναυλομεσιτικής εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. με απώτερο σκοπό την χρηματική διευκόλυνση της τελευταίας και επέβαλλε τέλη χαρτοσήμου 1% και εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επ' αυτών 20%, λαμβάνοντας υπόψη για κάθε ελεγχόμενο έτος το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του ως άνω λογαριασμού, κατά την 31/12 εκάστου έτους, ήτοι ποσό 1.110.089,21€ την 31-12-2013, ποσό 1.472.062,39€ την 31-12-2014, ποσό 1.591.740,16€ την 31-12-2015 και ποσό 868.392,60€ την 31-12-2016.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο λογαριασμός «33.95.04.000» - περιέχει μόνο εμπορικές συναλλαγές με την ως άνω ναυλομεσιτική εταιρεία, καθώς όπως προκύπτει από το από 1-1-2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Συνεργασίας, η έγγραφη ανάθεση μεσολάβησης έναντι προμήθειας μεταξύ των

δύο εταιρειών αποτελεί εμπορική πράξη. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω λογαριασμός σε καμία περίπτωση δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι και στην περίπτωση που ο λογαριασμός «33.95.04.000» - αφορούσε ταμειακή διευκόλυνση προς την ναυλομεσιτική εταιρεία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., ο έλεγχος θα έπρεπε να υπολογίσει τέλη χαρτοσήμου 1% και εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών στα κάτωθι χρεωστικά υπόλοιπα του ως άνω λογαριασμού, όπως αυτά διαμορφώθηκαν την 31/12 εκάστου έτους:

ΕΤΟΣ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Λ/ΜΟΥ	ΠΟΣΟ 1%	
31.12.2013	190.123,82	0,00	Λόγω Παραγραφής
31.12.2014	88.376,64	883,77	
31.12.2015	84.619,19	846,19	
31.12.2016	136.080,53	0,00	Λόγω έλλειψης εταιρικής σχέσης
		1.729,96	Πλέον Προσαυξήσεων

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή ο έλεγχος δεν ισχυρίστηκε ότι υφίσταται δανειακή σύμβαση μεταξύ των δυο εταιρειών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, ούτε ότι ο ανωτέρω δοσοληπτικός λογαριασμός «33.95.04.000» λειτουργεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός. Ως εκ τούτου, για τον λόγο αυτό δεν καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου 2%, που αναλογεί στις δανειακές συμβάσεις. Αντιθέτως, ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για παροχή χρηματικής διευκόλυνσης που παρείχε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την ναυλομεσιτική εταιρεία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., όπως προκύπτει από τις εγγραφές στα βιβλία.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η μόνη εμπορική συναλλαγή μεταξύ των δυο εταιρειών είναι η τιμολόγηση της αμοιβής της ναυλομεσιτικής εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., για τις υπηρεσίες εξεύρεσης πελατών για ναύλωση των σκαφών της προσφεύγουσας εταιρείας και αντίστοιχα της είσπραξης των ναύλων. Ως εκ τούτου, στον λογαριασμό «33.95.04.000» - απεικονίζονται μόνο οι απαιτήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας από την ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία και όχι εμπορικές συναλλαγές.

Επειδή, η διαπίστωση του ελέγχου ότι πρόκειται για παροχή χρηματικής - ταμειακής διευκόλυνσης από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία βασίστηκε:

1. Στις εγγραφές στα επίσημα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας
2. Στο γεγονός ότι δεν πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ εμπόρων

3. Στη συμβατική σχέση (εταιρική σχέση) που υπήρχε μεταξύ των δυο εταιρειών, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία κατέχει 510 εταιρικά μερίδια εκ των συνολικών 552 εταιρικών

μεριδίων της ναυλομεσιτικής εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.
....., ήτοι ποσοστό 92% αυτής

4. Στο γεγονός ότι οι καταθέσεις ποσών γίνονταν από πελάτες της προσφεύγουσας εταιρείας στην ανωτέρω ναυλομεσιτική εταιρεία, η οποία εισέπραττε τους ναύλους για λογαριασμό της πρώτης, ενεργώντας ως ναυλομεσίτρια έναντι αμοιβής, όπου η απόδοση αυτών στην προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να γίνεται με την είσπραξή τους, λαμβάνοντας υπόψη ότι για την είσπραξη των ναύλων η προσφεύγουσα εταιρεία είχε εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο τέταρτο εδάφιο της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ, ο έλεγχος στην προκειμένη περίπτωση όφειλε να υπολογίσει το προσήκον τέλος χαρτοσήμου 1% για κάθε διαχειριστική περίοδο, επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού «33.95.04.000» -
..... και όχι επί του υπολοίπου του λογαριασμού 33.95 «Λοιποί Χρεώστες διάφορ.».

Ως εκ τούτου, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του ν.4174/2013, θα έπρεπε να επιβληθούν στα κάτωθι χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού «33.95.04.000» -
..... ήτοι:

Έτος	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Λ/ΜΟΥ 33.95.04.00	Τέλη Χαρτοσήμου 1%	Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ	Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20%	Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ	Σύνολο
2013	1.110.089,21€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€ (λόγω Παραγραφής)
2014	1.472.062,39€	14.720,62€	7.360,31€	2.944,12€	1.472,06€	26.497,11€
2015	1.614.798,36€	16.147,98€	8.073,99€	3.229,60€	1.614,80€	29.066,37€
2016	564.776,56€	5.647,77€	2.823,89€	1.129,55€	564,78€	10.165,99€

Επειδή, ωστόσο, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου κατ' ορθή εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, αναφορικά με την φορολογική περίοδο 1/1/2015 – 31/12/2015, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του

ν.4174/2013, θα επιβληθούν στο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «33.95.04.000» -, ποσού 1.591.740,16€, λαμβάνοντας υπόψη την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2015, ήτοι:

Έτος	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Λ/ΜΟΥ 33.95.04.00	Τέλη Χαρτοσήμου 1%	Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ	Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20%	Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ	Σύνολο
2015	1.591.740,16€	15.917,40€	7.958,70€	3.183,48€	1.591,74€	28.651,32€

Επειδή, για το έτος 2016, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του ν.4174/2013, θα επιβληθούν στο κάτωθι χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «33.95.04.000» - , ήτοι:

Έτος	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Λ/ΜΟΥ 33.95.04.00	Τέλη Χαρτοσήμου 1%	Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ	Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20%	Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ	Σύνολο
2016	564.776,56€	5.647,77€	2.823,89€	1.129,55€	564,78€	10.165,99€

Ως εκ τούτου, κατ' ορθή εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, ο υπολογισμός των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου 1%, η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20% επ' αυτών πλέον των προσαυξήσεων του άρθρου 58 του ν.4174/2013 όσο και της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, έτους 2016, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι ο έλεγχος εσφαλμένα χαρακτήρισε το υπόλοιπο του λογαριασμού «33.95.04.000»..... - ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΝΤΕΛΗ ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΠΟ 30-12-2019 ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 (Κ.Ν.Τ.Χ.) ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα

στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα εταιρεία, δεδομένου ότι στην από 30-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 (Κ.Ν.Τ.Χ.) της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, που αποτελεί προσάρτημα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί έλλειψης αιτιολογίας της από 30-12-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 (Κ.Ν.Τ.Χ.) της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, ετών 2013, 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, συνεπεία της οποίας εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 23-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την επικύρωση των κάτωθι οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοπ. πράξης	Είδος προστίμου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30-12-2019	30-12-2019	Κ.Ν.Τ.Χ.	2014	26.497,11€
2		30-12-2019	30-12-2019	Κ.Ν.Τ.Χ.	2015	28.651,32€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ

- Την τροποποίηση της κάτωθι οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοπ. πράξης	Είδος προστίμου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30-12-2019	30-12-2019	Κ.Ν.Τ.Χ.	2016	15.631,07€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ

και

- Την ακύρωση της με αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω παραγραφής.

1. Κ.Ν.Τ.Χ. (Αριθ. Πράξης /2019) Έτους 2014

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

Αξία Δοσοληπτικών Λογαριασμών	1.472.062,39€
Τέλη Χαρτοσήμου	14.720,62€
Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	7.360,31€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου	2.944,12€
Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	1.472,06€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.497,11€

2. Κ.Ν.Τ.Χ. (Αριθ. Πράξης/2019) Έτους 2015

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

Αξία Δοσοληπτικών Λογαριασμών	1.591.740,16€
Τέλη Χαρτοσήμου	15.917,40€
Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	7.958,70€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου	3.183,48€
Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	1.591,74€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.651,32€

3. Κ.Ν.Τ.Χ. (Αριθ. Πράξης/2019) Έτους 2016

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

Αξία Δοσοληπτικών Λογαριασμών	564.776,56€
Τέλη Χαρτοσήμου	5.647,77€
Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	2.823,89€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου	1.129,55€
Πλέον προσαυξήσεων άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	564,78€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.165,99€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.