



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 24/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1862

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

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα τις, κατά: α) της υπ' αριθμ./09-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αριθμ./09-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2015, και γ) της υπ' αριθμ./09-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου Π.Δ. 28/1931 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./09-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου 8.183,34 ευρώ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.636,67 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου μη υποβολής ποσού 7.437,02 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου μη υποβολής ποσού 1.487,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **18.744,43 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και των άρθρων 53 και 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./09-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2015, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου 6.987,94 ευρώ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.397,59 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου μη υποβολής & άρθρου 53 ποσού 5.738,50 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου μη υποβολής & άρθρου 53 ποσού 1.147,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **15.271,73 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και των άρθρων 53 και 58 του ν. 4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./09-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2016, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου 7.797,94 ευρώ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.559,59 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου μη υποβολής & άρθρου 53 ποσού 5.720,57 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου μη υποβολής & άρθρου 53 ποσού 1.144,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **16.222,21 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και των άρθρων 53 και 58 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 09/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου Π.Δ. 28/1931 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./02-04-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2019/20-03-2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ) – Υποδιεύθυνση Γ', με το οποίο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της οφειλής της οντότητας σε σχέση με τη φορολογία χαρτοσήμου φορολογικών περιόδων 1/1/2014-31/12/2014, 1/1/2015-31/12/2015 και 1/1/2016-31/12/2016 λόγω μη υποβολής δήλωσης και στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Την 5/7/2018, ημέρα Πέμπτη και ώρα 10:00 διενεργώντας μερικό φορολογικό έλεγχο εντός υπηρεσίας, συνεπεία της υπ'αριθμ...../15.5.2018 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων και σύμφωνα με την υπ'αριθμ...../5-7-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η λογίστρια της ελεγχόμενης, κα, προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα έγγραφα. Από την εξέταση των εγγράφων και ειδικότερα την ηλεκτρονική εκτύπωση καρτέλας του υπ' αρ Δοσοληπτικού λογαριασμού Διαχειριστών, διαπιστώθηκε ότι στον συγκεκριμένο λογαριασμό περιέχονται εκατέρωθεν χρηματικές κινήσεις, χωρίς άλλη γενεσιουργό αιτία, δηλαδή χωρίς να υπάρχει συναλλαγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Επίσης από τον λογαριασμό αυτό προκύπτει δανειακή σχέση μεταξύ της ελεγχόμενης και της διαχειρίστριάς της, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι εμφανίζονται εκατέρωθεν χρεοπιστώσεις.

Σύμφωνα με τη διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτού υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο) για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής.

Στη χρήση 2014 ο υπ' αρ..... Δοσοληπτικός λογαριασμός Διαχειριστών εμφανίζει τις εξής καταχωρήσεις:

			Κίνηση		Προοδευτικά		Υπόλοιπο	
Ημερομηνία	Παρασ/κό	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά					384.539,80	0,00	384.539,80	
01/01/14	ΣΜΦ	ΔΙΟΡΘ.ΕΓΓΡΑΦΗ ΔΑΝΕΙΟΥ		1.136,14	384.539,80	1.136,14	383.403,66	
01/01/14	ΣΜΦ 42	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ		6.243,59	384.539,80	7.379,73	377.160,07	
01/01/14	ΔΙΟΡΘ	ΔΙΟΡΘΩΣΗ	16.024,76		400.564,56	7.379,73	393.184,83	
01/01/14	ΔΙΟΡΘ	ΔΙΟΡΘΩΣΗ	15.982,16		416.546,72	7.379,73	409.166,99	
31/05/14	σμφ	ΔΙΟΡΘ ΕΓΓΡΑΦΗ		506,96	416.546,72	7.886,69	408.660,03	
31/05/14	Φ	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΑΡΑΣΜΩΝ		1.662,30	416.546,72	9.548,99	406.997,73	
31/07/14	ΣΜΦ	ΔΙΟΡΘ ΕΓΓΡΑΦΗ		5.431,78	416.546,72	14.980,77	401.565,95	

31/07/14	ΑΠ 1	ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΜΕΤΑΧΡ		98.006,75	416.546,72	112.987,5 2	303.559,20	
31/07/14	ΔΙΟΡΘ	ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΗ	3.283,97		419.830,69	112.987,5 2	306.843,17	
31/07/14	ΜΕΤ.Τ ΑΜ	ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ		10.000,00	419.830,69	122.987,5 2	296.843,17	
Σύνολα			35.290,89	122.987,52				

Η ελεγχόμενη όμως δεν υπέβαλε δήλωση τελών χαρτοσήμου χρήσης 2014, για τον άνω δοσοληπτικό λογαριασμό με μεγαλύτερο ύψος χρεωστικού υπολοίπου 409.166,99 ευρώ, κατά παράβαση του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Στη χρήση 2015 ο υπ' αρ. Δοσοληπτικός λογαριασμός Διαχειριστών εμφανίζει τις εξής καταχωρήσεις:

			Κίνηση		Προοδευτικά		Υπόλοιπο	
Ημερομηνία	Παρασ/κό	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά					296.843,17	0,00	296.843,17	
31/12/15	ΤΑΜΕΙΟ	ΤΑΜΕΙΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ	19.630,16		316.473,33	0,00	316.473,33	
31/12/15	ΕΠΙΤΑΓΕΣ	ΕΠΙΤΑΓΕΣ 31/12	3.000,00		319.473,33	0,00	319.473,33	
31/12/15	ΕΠΙΤΑΓΕΣ	ΕΠΙΤΑΓΕΣ 31/12/15		7.862,11	319.473,33	7.862,11	311.611,22	
31/12/15	ΕΠΙΤΑΓΕΣ	ΕΠΙΤΑΓΕΣ 31/12	37.785,78		357.259,11	7.862,11	349.397,00	
Σύνολα			60.415,94	7.862,11				

Η ελεγχόμενη όμως δεν υπέβαλε δήλωση τελών χαρτοσήμου χρήσης 2015, για τον άνω δοσοληπτικό λογαριασμό με μεγαλύτερο ύψος χρεωστικού υπολοίπου 349.397,00 ευρώ, κατά παράβαση του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Στη χρήση 2016 ο υπ' αρ. Δοσοληπτικός λογαριασμός Διαχειριστών εμφανίζει τις εξής καταχωρήσεις:

			Κίνηση		Προοδευτικά		Υπόλοιπο	
Ημερομηνία	Παρασ/κό	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Από μεταφορά					349.397,00	0,00	349.397,00	
02/01/16	ΑΝΤ/ΣΜΟΣ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	4.500,00		353.897,00	0,00	353.897,00	
02/01/16	ΑΝΤ/ΣΜΟΣ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	12.500,00		366.397,00	0,00	366.397,00	
12/04/16	ΑΝΤ/ΣΜΟΣ	ΕΠΙΣΤ. ΕΠΙΤ.	3.000,00		369.397,00	0,00	369.397,00	

							
06/05/16	ΑΝΤ/ΣΜΟΣ	ΕΠΙΣΤ. ΕΠΙΤ.	3.000,00		372.397,00	0,00	372.397,00
12/08/16	ΑΝΤ/ΣΜΟΣ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	7.000,00		379.397,00	0,00	379.397,00
01/12/16	ΑΝΤ/ΣΜΟΣ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	10.500,00		389.897,00	0,00	389.897,00
Σύνολα			40.500,00	0,00			

Η ελεγχόμενη όμως δεν υπέβαλε δήλωση τελών χαρτοσήμου χρήσης 2016, για τον άνω δοσοληπτικό λογαριασμό με μεγαλύτερο ύψος χρεωστικού υπολοίπου 389.897,00 ευρώ, κατά παράβαση του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Στις χρήσεις 2017 και 2018 (έως 20/06/2018) ο υπ' αρ. Δοσοληπτικός λογαριασμός Διαχειριστών δεν εμφανίζει κινήσεις και το χρεωστικό υπόλοιπο παρέμεινε στο ποσό των 389.897,00 ευρώ.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Φορολογική περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014

Προέκυψε στον δοσοληπτικό λογαριασμό διαχειριστών κίνηση με μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο το ποσό των **409.166,99 €**, γεγονός που αποτελεί δανεισμό τους από την οντότητα κατά το ως άνω ποσό, για τον οποίο δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.1α του ΚΝΤΧ ήτοι χαρτόσημο: $409.166,99 \text{ €} \times 2\% = 8.183,34 \text{ €}$ και η εισφορά ΟΓΑ επί χαρτοσήμου: $8.183,34 \text{ €} \times 20\% = 1.636,67 \text{ €}$. Το συνολικό ποσό ανέρχεται σε 9.820,01 €.

Φορολογική περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015

Προέκυψε στον δοσοληπτικό λογαριασμό διαχειριστών κίνηση με μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο το ποσό των **349.397,00 €**, γεγονός που αποτελεί δανεισμό τους από την οντότητα κατά το ως άνω ποσό, για τον οποίο δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.1α του ΚΝΤΧ ήτοι χαρτόσημο: $349.397,00 \text{ €} \times 2\% = 6.987,94 \text{ €}$ και η εισφορά ΟΓΑ επί χαρτοσήμου: $6.987,94 \text{ €} \times 20\% = 1.397,59 \text{ €}$. Το συνολικό ποσό ανέρχεται σε 8.385,53 €.

Φορολογική περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016

Προέκυψε στον δοσοληπτικό λογαριασμό διαχειριστών κίνηση με μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο το ποσό των **389.897,00 €**, γεγονός που αποτελεί δανεισμό τους από την οντότητα κατά το ως άνω ποσό, για τον οποίο δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.1α του ΚΝΤΧ ήτοι χαρτόσημο: $389.897,00 \text{ €} \times 2\% = 7.797,94 \text{ €}$ και η εισφορά ΟΓΑ επί χαρτοσήμου: $7.797,94 \text{ €} \times 20\% = 1.559,59 \text{ €}$. Το συνολικό ποσό ανέρχεται σε 9.357,53 €.»

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, αφού έλαβε υπόψη της τα ανωτέρω εκτεθέντα στις διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το με αριθμ. πρωτ./4-11-2019 έγγραφο, με το οποίο η προσφεύγουσα διατύπωσε τις απόψεις της σχετικά με το με αριθμ./24-09-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία (ισοζύγια προ κλεισίματος, λογιστικά άρθρα, καρτέλες προμηθευτών, ισολογισμούς, κινήσεις λογαριασμών

ταμείου και τραπεζών), εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίζοντας για τις παραπάνω πράξεις δανεισμού, χαρτόσημο 2% συν Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.1α του ΚΝΤΧ, όπως ισχύει σήμερα, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν και εξαφανισθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής φορολογικός έλεγχος σχετικά με τον χαρακτήρα και το περιεχόμενο του λογαριασμού. Ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου επί του φερόμενου ως Τρεχούμενου Δοσοληπτικού λογαριασμού είναι μη σύννομος, καθώς στον υπό κρίση λογαριασμό κατά μεγίστη πλειοψηφία αναφέρονται διορθωτικές εγγραφές, προφανώς λόγω λαθών καταχωρήσεων οφειλομένων σε ανεπάρκεια του τότε λογιστή, που αφορούν σε εξόφληση επιταγών πληρωτέων.

2. Παρερμηνεία του ΔΑΝΕΙΑΚΟΥ Χαρακτήρα του Λογαριασμού. Από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας και τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος, δεν αποδεικνύεται ότι υφίστατο ή υφίσταται σύμβαση δανείου μεταξύ της εταιρείας και της διαχειρίστριας και μοναδικής εταίρου **δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου.** Περαιτέρω, οι υπό κρίση αναλήψεις ποσών δε δύναται να αναχθούν εκ προοιμίου σε άτυπες δανειακές συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας (δανειστή) και του διαχειριστή της (δανειολήπτη).

3. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός του λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, καθώς προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μια κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο **καταβολές μετρητών** αλλά και αναλήψεις.

4. Ο χαρακτήρας της Ανάληψης και Κατάθεσης Χρημάτων. Τα αναφερόμενα στον χαρακτήρα και το είδος των χρεοπιστώσεων του ενδίκου λογαριασμού αναλήψεις ή καταθέσεις με την έννοια του νόμου για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου βασίμως αμφισβητούνται, με εξαίρεση την κατάθεση μετρητών της 31^{ης}/7/2014 ποσού 10.000,00 ευρώ και την ανάληψη μετρητών της 31^{ης}/12/2015 ποσού 19.630,16 ευρώ.

5. Η χαρτοσήμανση του υπολοίπου του λογαριασμού της 1^{ης}/01/2014. Αναφορικά με την αντιμετώπιση από πλευράς χαρτοσήμανσης του μεταφερομένου την 01/01/2014 υπολοίπου του λογαριασμού, το υπόλοιπο αυτό διαμορφώθηκε σε προγενέστερες χρήσεις και συνεπώς η φορολογική υποχρέωση για απόδοση του όποιου τέλους χαρτοσήμου από αυτό δεν αφορά στην ελεγχόμενη χρήση 2014, αλλά προγενέστερες χρήσεις, καθόσον δεν πρόκειται για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό

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

στο Άρθρο 1 :

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

στο Άρθρο 3 :

«Επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

στο Άρθρο 14:

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

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

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

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

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

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από 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 εξεύρεσιν 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 επιδιωξιμό 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 άρθρου 15 του ΚΝΤΧ**, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 του Ν.Δ 3717/1957 συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, δηλαδή οπωσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με 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, ΣΤΕ 1701/1990, 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 μιάς διαχειριστικής περιόδου εάν μεταφερθεί, κατά την κρίση του φορολογούμενου, στην επόμενη χρήση, επίσης, σε δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, το υπόλοιπο αυτό θα ληφθεί υπόψη, για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου, προκειμένου να υπολογισθεί το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κατά το τέλος της χρήσης της διαχειριστικής περιόδου (Πρβλ. Δευτ. Αθ. 865/1965). Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω

λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση, σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3%, κατά περίπτωση....». (Π.ΡΕΠΠΑ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ).

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός 20 (είκοσι) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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, στο άρθρο 34 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013:

«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 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999):

«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. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001. 4223/2000). **Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που δίδει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).**

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα τέλη χαρτοσήμου στο λογαριασμό «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών» και προσδιορίστηκε τέλος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού για κάθε χρήση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ
01/01/2014-31/12/2014	409.166,99
01/01/2015-31/12/2015	349.397,00
01/01/2016-31/12/2016	389.897,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.148.460,99

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται τόσο στον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο την εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου που διαπιστώθηκαν σχετικά με τον παραπάνω λογαριασμό «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών». Συγκεκριμένα αναφέρει ότι ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου επί του φερόμενου ως Τρεχούμενου Δοσοληπτικού λογαριασμού είναι μη σύννομος, καθώς στον υπό κρίση λογαριασμό κατά μεγίστη πλειοψηφία αναφέρονται διορθωτικές εγγραφές, λόγω λαθών καταχωρήσεων οφειλομένων σε ανεπάρκεια του τότε λογιστή, που αφορούν σε εξόφληση επιταγών πληρωτέων, ο οποίος κατά την πληρωμή, των επιταγών πληρωτέων καταχωρούσε την πληρωμή με χρέωση του προμηθευτή, χωρίς εσφαλμένα να τον πιστώνει με την εξοφληθείσα επιταγή. Ως αποτέλεσμα των λανθασμένων χειρισμών του λογιστή ήταν να πιστωθεί ο λογαριασμός με το ποσό των 98.006,95 ευρώ άληκτων επιταγών της 31/7/2014, η υποχρέωση της εταιρείας προς τον προμηθευτή να εμφανίζεται μικρότερη της πραγματικής κατά το ύψος των προαναφερθεισών πληρωθέντων και μη πιστωμένων επιταγών και να χρεώνεται ο λογαριασμός «Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Διαχειριστών» με πίστωση του αντίστοιχου λογαριασμού προμηθευτή, προκειμένου να γίνει συμφωνία υπολοίπων με τον κάθε προμηθευτή. Συνεπώς, με βάση το χαρακτήρα και το είδος των χρεοπιστώσεων του ενδίκου λογαριασμού, δεν υφίστανται αναλήψεις ή καταθέσεις με την έννοια του νόμου για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου (με εξαίρεση την κατάθεση μετρητών της 31ης /7/2014 ποσού 10.000,00 ευρώ και την ανάληψη μετρητών της 31ης/12/2015 ποσού 19.630,16 ευρώ) και καθίσταται σαφές ότι δεν συντρέχει

περίπτωση χαρακτηρισμού του λογαριασμού αυτού ως Δανειακού Τρεχούμενου Δοσοληπτικού λογαριασμού.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντέκρουσε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας κρίνοντας ότι, από την ηλεκτρονική εκτύπωση καρτέλας του Δοσοληπτικού λογαριασμού Διαχειριστών, διαπιστώθηκε ότι στον συγκεκριμένο λογαριασμό περιέχονται εκατέρωθεν χρηματικές κινήσεις, χωρίς άλλη γενεσιουργό αιτία, δηλαδή χωρίς να υπάρχει συναλλαγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ενώ από τις αιτιολογίες στα λογιστικά άρθρα, δηλαδή αντιλογισμός, διόρθωση, τακτοποίηση κλπ, καθώς και το χρόνο των συγκεκριμένων εγγραφών, δεν προκύπτουν οι λόγοι που επικαλείται η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι ο έλεγχος έκρινε τον υπ' αριθμ. λογαριασμό ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό, και προσδιόρισε τέλος χαρτοσήμου με βάση το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο για κάθε χρήση, μόνο με την αναφορά ότι πρόκειται για εκατέρωθεν χρηματικές κινήσεις, χωρίς να παραθέτει τα στοιχεία από τα οποία θεωρεί ότι υπάρχει σύμβαση δανείου και όχι άλλη νόμιμη σχέση (ΣΤΕ 190/2009).

Δεδομένου ότι:

- α) μεγάλο μέρος των εγγραφών στον ως άνω λογαριασμό αναφέρει ως αιτιολογία «διόρθωση», «διορθωτική εγγραφή», «τακτοποίηση λογαριασμών» κτλ.
- β) από την οικεία έκθεση δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος ότι προέβη σε περαιτέρω διερεύνηση των κινήσεων αυτών, ώστε να αποδεικνύεται ότι υπάρχει ταμειακή καταβολή

Δεν προκύπτει ασφαλώς η φύση των συναλλαγών, ώστε να θεωρηθεί ότι αυτές αφορούν δανειακή σχέση μεταξύ της εταιρείας και του διαχειριστή της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 09/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου Π.Δ. 28/1931 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, δεδομένου ότι δεν προκύπτει **ασφαλώς** η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Κατά συνέπεια, η έκθεση μερικού ελέγχου, βασιζόμενη σε αόριστη και ανεπαρκή αιτιολογία καθίστα τις προσβαλλόμενες πράξεις τυπικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους (ΣτΕ 1542/2016) με δυνατότητα επανέκδοσής τους, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ν.4174/2013 (σχετ. και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή ως ανωτέρω αναλύθηκε, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:**

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την ακύρωση των υπ' αριθμ. /09-12-2019, /09-12-2019 και /09-12-2019 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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.