



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 2126

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β2088/31-05-2020) .

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

5.Την από **16-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην, κατά της υπ' αριθμ./13-11-2019 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών καθώς και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

6.Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ**

8. Την με **αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ /05-05-2020 Κλήση προς ακρόαση** προς την προσφεύγουσα.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του **Τμήματος Α2**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./13-11-2019 **Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου 56.637,24 ευρώ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 11.327,45 ευρώ καθώς και πρόστιμο του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 68.712,29 ευρώ, λόγω μη υποβολής δήλωσης και συνολικά 136.676,98 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά χαρτοσήμου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 12/11/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ,

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα κατά την κρινόμενη χρήση 2013 υπέβαλε ηλεκτρονικά στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΒ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθμό/29-05-2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), από την οποία προέκυψε επιστροφή φόρου εισοδήματος ύψους 355.784,64 ευρώ.

Για την ανωτέρω επιστροφή με την με αριθμό πρωτ./12-06-2014 αίτηση στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ (η ελεγκτική αρμοδιότητα της οποίας μεταφέρθηκε από 06/06/2013 στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ) η προσφεύγουσα αιτήθηκε από την παραπάνω Δ.Ο.Υ να προχωρήσει σε επιστροφή ή (συμψηφισμό αν υπάρχει) παρακράτηση φόρου 4% από δημόσια νοσοκομεία, όπως προκύπτει από τις επισυναπτόμενες βεβαιώσεις που

προσκόμισε για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014). Με αφορμή την ανωτέρω επιστροφή εκδόθηκε η με αριθμό/22-01-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε. (πλέον Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.) για την ελεγχόμενη χρήση 2013, η οποία στη συνέχεια παρατάθηκε με τις με αριθμούς/08-04-2015 και/21-10-2015 εντολές ελέγχου. Στη συνέχεια και σε αντικατάσταση της παραπάνω εντολής ελέγχου εκδόθηκε η με αριθμό/02-12-2016 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών Φόρων, Τελών και Εισφορών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ με εντολή Διοικητή Α.Α.Δ.Ε (πλέον Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.), λόγω άρνησης λήψης φορολογικού πιστοποιητικού, η οποία παρατάθηκε μέχρι 31/12/2020.

Κατόπιν της τελευταίας εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, διενεργήθηκε βάσει ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ της ΠΟΛ 1159-2011 (βλ ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ) έλεγχος στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί, μεταξύ άλλων, η εκπλήρωση των υποχρεώσεων της και ως προς την απόδοση τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013. Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο 4βάθμιος λογ. 53.14.00.0000 με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **2.831.861,76 ευρώ** συνιστά δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, καθώς περιέχει όλα τα ουσιώδη στοιχεία του λογαριασμού αυτού. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι τόσο από την κίνηση των λογαριασμού, όσο και από την εγγραφή στα βιβλία στοιχειοθετείται δανεισμός μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του διαχειριστή της και ο δανεισμός αυτός υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1α του Κώδικα περί Τελών Χαρτοσήμου. Για το λόγο αυτόν, και ενόψει του ότι δεν είχε υποβληθεί από την προσφεύγουσα σε προηγούμενη χρήση, δήλωση τελών χαρτοσήμου για το μεταφερόμενο χρεωστικό υπόλοιπο του 4βαθμιου λογαριασμού 53.14.00.0000 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους», καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας με την προσβαλλόμενη πράξη τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι υπάρχει σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και του διαχειριστή της για το χρεωστικό υπόλοιπο του κωδ. Λογ. 53.14.00.000 και ότι λανθασμένα της επιβλήθηκε χαρτόσημο δανείου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, αντί του ορθού τέλους χαρτοσήμου καταθέσεων/αναλήψεων με συντελεστή 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

2. Ο υπό κρίση λογαριασμός δεν είναι δανειακός αλλά δεν έχει και τα χαρακτηριστικά του τρεχούμενου λογαριασμού γιατί εμφανίζει συνεχώς κινήσεις και προς τις δύο κατευθύνσεις. Επιπλέον, οι πιστωτικές εγγραφές αφορούν επιστροφή αξιογράφων ή επιταγές προμηθευτών.

3. Οι χρεωστικές εγγραφές της χρήσης επί των οποίων μπορεί να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 1,2% ανέρχονται σε ποσό 1.808.712,95€, ενώ αν αφαιρεθούν οι αναλήψεις «έναντι κερδών» που ανέρχονται σε 314.871,34 €, το ποσό των χρεωστικών εγγραφών για τις οποίες δεν προκύπτει η αιτία της ανάληψης ανέρχονται σε 1.493.841,61€.

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 σύμβαισις, 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 σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Στην παράγραφο 5γ του ίδιου ως άνω άρθρου του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, όπως ισχύει, ορίζεται:

«...Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίαι, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται. Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν **επί τοις εκατόν (1%)**. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος. Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον 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.».

Εξάλλου με τις διατάξεις του **άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται 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 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 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 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 ως «**κατάθεση χρημάτων**» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

Επειδή ως «**ανάληψη χρημάτων**» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

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 σύμφωνα με τις θέσεις της διοίκησης οι αναλήψεις (απολήψεις) εταίρου οι οποίες είναι μεγαλύτερες από τα κέρδη της χρήσης, που αναλογούν σ' αυτόν υπόκεινται, κατά τη διαφορά, σε τέλος χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Δ. 1692/Εγκ. 13/1975).

Επειδή στο **άρθρο 64 του Ν. 4174/13** 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 στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς

ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ο λογαριασμός 53.14.00.0000 χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως λογαριασμός τρεχούμενος δοσοληπτικός και καταλογίσθηκε χαρτόσημο 2% επί του μεγαλύτερου υπολοίπου ήτοι επί του ποσού **2.831.861,76 ευρώ**. Ο υπό κρίση λογαριασμός εμφανίζει τις παρακάτω κινήσεις :

Ημερο- μηνία	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	
	εξ απογραφής			1.419.213,31
7/1/2013	Απόδειξη πληρωμής /ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	9.000,00		1.428.213,31
23/1/2013	Απόδειξη πληρωμής /ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	10.000,00		1.438.213,31
25/1/2013	Απόδειξη πληρωμής ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	5.000,00		1.443.213,31
31/1/2013	Είσπραξη από προμηθευτή /ENANTI		2.000,00	1.441.213,31
1/2/2013	Μεταφορά υπολοίπου (Συμψηφισμός μεταξύ συναλλασσομένων)/ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ		55.866,00	1.385.347,31
20/2/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	4.000,00		1.389.347,31
22/2/2013	Απόδειξη πληρωμής ENANTI	23.500,00		1.412.847,31
26/2/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	5.000,00		1.417.847,31
8/3/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	16.000,00		1.433.847,31

13/3/2013	Είσπραξη από προμηθευτή /ENANTI		44.000,00	1.389.847,31
20/3/2013	Απόδειξη πληρωμής /ENANTI	68.000,00		1.457.847,31
22/3/2013	Απόδειξη πληρωμής /Σ ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	10.000,00		1.467.847,31
26/3/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	11.000,00		1.478.847,31
27/3/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	113.000,00		1.591.847,31
28/3/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	30.000,00		1.621.847,31
1/4/2013	Επιστροφή αξιόγραφων από προμηθευτή / ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		27.933,00	1.593.914,31
1/4/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	17.646,50		1.611.560,81
2/4/2013	Είσπραξη από προμηθευτή /ENANTI		10.000,00	1.601.560,81
8/4/2013	Απόδειξη πληρωμής ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	70.000,00		1.671.560,81
11/4/2013	Απόδειξη πληρωμής /ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	21.871,34		1.693.432,15
12/4/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΚΕΡΔΩΝ	10.000,00		1.703.432,15
24/4/2013	Είσπραξη από προμηθευτή /ENANTI		39.000,00	1.664.432,15
25/4/2013	Είσπραξη από προμηθευτή / ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ		27.000,00	1.637.432,15
25/4/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	208.873,35		1.846.305,50
29/4/2013	Απόδειξη πληρωμής /ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	30.000,00		1.876.305,50
14/5/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI,	144.234,17		2.020.539,67
17/5/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	172.725,63		2.193.265,30
28/5/2013	Επιστροφή αξιόγραφων από προμηθευτή / ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		27.933,00	2.165.332,30
31/5/2013	Είσπραξη από προμηθευτή / ENANTI		17.646,50	2.147.685,80
11/6/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	50.000,00		2.197.685,80
19/6/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	3.000,00		2.200.685,80
27/6/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	25.000,00		2.225.685,80
27/6/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.230.685,80
28/6/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.235.685,80
28/6/2013	Απόδειξη πληρωμής /ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	15.000,00		2.250.685,80

1/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	60.000,00		2.310.685,80
1/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.315.685,80
1/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	50.000,00		2.365.685,80
2/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.370.685,80
3/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	20.000,00		2.390.685,80
4/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	3.000,00		2.393.685,80
10/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	3.000,00		2.396.685,80
12/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	3.000,00		2.399.685,80
17/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	3.000,00		2.402.685,80
23/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.407.685,80
25/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.412.685,80
29/7/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	4.000,00		2.416.685,80
2/8/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.421.685,80
30/8/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.426.685,80
3/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.431.685,80
9/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.439.685,80
11/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	7.000,00		2.446.685,80
12/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.454.685,80
13/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.459.685,80
16/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.464.685,80
19/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.472.685,80
20/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.477.685,80
24/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.485.685,80
30/9/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	10.000,00		2.495.685,80
1/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.503.685,80
3/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	6.000,00		2.509.685,80

4/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	10.000,00		2.519.685,80
7/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	10.000,00		2.529.685,80
11/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.534.685,80
14/10/2013	Είσπραξη από προμηθευτή / ENANTI		67.000,00	2.467.685,80
15/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	20.000,00		2.487.685,80
17/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.495.685,80
21/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	11.000,00		2.506.685,80
22/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	60.000,00		2.566.685,80
23/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	101.072,00		2.667.757,80
24/10/2013	Απόδειξη πληρωμής 1 ENANTI	25.000,00		2.692.757,80
29/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	30.000,00		2.722.757,80
30/10/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.730.757,80
1/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	7.000,00		2.737.757,80
12/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	8.000,00		2.745.757,80
12/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI/ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	103,96		2.745.861,76
14/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	8.000,00		2.753.861,76
18/11/2013	Απόδειξη πληρωμής 1 ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	3.000,00		2.756.861,76
20/11/2013	Είσπραξη από προμηθευτή / ENANTI		61.000,00	2.695.861,76
21/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	24.000,00		2.719.861,76
25/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	10.000,00		2.729.861,76
27/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	10.000,00		2.739.861,76
29/11/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	6.000,00		2.745.861,76
2/12/2013	Επιστροφή αξιόγραφων από προμηθευτή / ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		16.686,00	2.729.175,76
2/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	10.000,00		2.739.175,76
2/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	16.686,00		2.755.861,76
6/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	4.000,00		2.759.861,76

9/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	6.000,00		2.765.861,76
10/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	5.000,00		2.770.861,76
16/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	10.000,00		2.780.861,76
18/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	16.000,00		2.796.861,76
24/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	10.000,00		2.806.861,76
30/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	10.000,00		2.816.861,76
31/12/2013	Απόδειξη πληρωμής / ENANTI	15.000,00		2.831.861,76
	Σύνολο χρέωσης/πίστωσης περιόδου	1.808.712,95	396.064,50	

Από τον έλεγχο του λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν οι κάτωθι κατηγορίες κινήσεων:

1. 69 χρεωστικές κινήσεις με αιτιολογία: έναντι λογαριασμού συνολικής αξίας **1.493.841,61€**
2. 13 χρεωστικές κινήσεις με αιτιολογία: έναντι κερδών συνολικής αξίας **314.871,34 €**
3. 12 πιστωτικές κινήσεις με αιτιολογία:
 - i. 8 κινήσεις - Είσπραξη από προμηθευτή/ έναντι **267.646,50 €**
 - ii. 1 κίνηση - Μεταφορά υπολοίπου (Συμφηφισμός μεταξύ συναλλασσόμενων) **55.866,00€**
 - iii. 3 κινήσεις - Επιστροφή αξιόγραφων από προμηθευτή / επιστροφή επιταγής **72.552,00 €**

Επειδή για τις αναλήψεις που αναφέρουν ως αιτιολογία έναντι κερδών ποσού **€ 314.871,34** σημειώνουμε ότι, με βάση το δημοσιευμένο ισολογισμό, για τη χρήση 2013 το αποτέλεσμα ήταν Ζημία Χρήσης 490.097,53€, ενώ το μεταφερόμενο υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων ήταν επίσης Ζημία 2.091.189,04€ ως εκ τούτου για την υπό κρίση χρήση δεν αναλογούσαν κέρδη στον εταίρο και οι απολήψεις του σε κάθε περίπτωση ως ανωτέρω αναφέρθηκε υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις καταθέσεις και αναλήψεις που ελέγχθηκαν στον λογαριασμό 53.14.00.0000 συντρέχουν τα κάτωθι:

α) ο κ. είναι διαχειριστής/εταίρος της προσφεύγουσας εταιρείας, επομένως υπάρχει «συμβατική σχέση» μεταξύ αυτού και της προσφεύγουσας,

β) οι συναλλαγές καταθέσεων και αναλήψεων ως εμφανίζονται στον υπό κρίση λογαριασμό προκύπτουν μόνο από τις εγγραφές στα βιβλία και δεν είναι αποτέλεσμα κάποιας σύμβασης,

γ) τα βιβλία της προσφεύγουσας, στα οποία διαπιστώθηκαν οι υπό κρίση κινήσεις είναι τα επίσημα βιβλία της.

δ) οι εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε προηγουμένως υποβληθεί στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά,

ε) Δεν αποδείχθηκε ούτε από τον έλεγχο αλλά ούτε και από την προσφεύγουσα ότι αυτές οι εγγραφές στα βιβλία αφορούν σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και τα στοιχεία του φακέλου, δεν αποδεικνύεται ότι υφίστατο σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του εταίρου-διαχειριστή της και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συννομολόγησης 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). Ο έλεγχος χαρακτήρισε ότι ο υπό κρίση λογαριασμός έχει τα χαρακτηριστικά του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού ωστόσο από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 12/11/2019 έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία προκειμένου οι αναλήψεις/καταθέσεις να χαρακτηριστούν ως δάνειο ή ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, ήτοι τα συμβαλλόμενα μέρη (εταιρεία και εταίρος) 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).

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι η περίπτωση καταθέσεων/αναλήψεων χρηματικών ποσών από τους μετόχους ή άλλα πρόσωπα για την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες κλπ) και των προσώπων αυτών υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε συγκεκριμένη σύμβαση δανείου ασχέτως εάν μπορεί να εξυπηρετεί τους ίδιους σκοπούς με τα δάνεια.

Δεδομένου ότι ο έλεγχος πέραν της αναφοράς του ότι :«κατά την διάρκεια της χρήσης υφίστανται όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις», δεν απέδειξε ότι υφίσταται περίπτωση που να έχει τα χαρακτηριστικά του δανείου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ: *«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων*

προσώπων προς ή από εμπορικά εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%».

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι ανωτέρω πιστώσεις πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επιστροφής των αναληφθέντων ποσών, επιβάλλεται χαρτόσημο 1% πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου στο ποσό των αναλήψεων από την πλευρά του εταίρου/διαχειριστή ήτοι στο ποσό των **1.808.712,95**.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ** και την τροποποίηση της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(Α)	(Β)	(Γ)	(Γ)-(Α)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		2.831.861,76 €	1.808.712,95 €	1.808.712,95 €
Ποσοστό χαρτοσήμου άρ. 15 §5 εδ. γ'		2,00%	1,00%	1,00%
Τέλη Χαρτοσήμου		56.637,24 €	18.087,13 €	18.087,13 €
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου		11.327,45 €	3.617,43 €	3.617,43 €
Σύνολο Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ		67.964,68 €	21.704,56 €	21.704,56 €
Πρόσθετο τέλος άρθρο 58 ΚΦΔ		33.982,34 €	10.852,28 €	10.852,28 €
Τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ (70μήνες Χ 0,73)		34.729,95 €	11.091,03 €	11.091,03 €
Οριστική Φορολογική Υποχρέωση		136.676,98 €	43.647,86 €	43.647,86 €

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

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

Ακριβές Αντίγραφο

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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