



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 30-09-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1559

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020

5. Την από 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμ./...../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./...../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης έτους 2013, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 13.552,51€, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 2.710,50€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 13.899,46€ και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 2.779,89€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 32.942,36€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2013 από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αριθμ./31-10-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ...../24-10-2019 αίτημα χορήγησης αντιγράφων των βιβλίων της ενώ της επιδόθηκε και η υπ' αριθμ...../29-10-2019 πρόσκληση φορολογικού ελέγχου.

Από τον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων διαπιστώθηκε η χρέωση του λογαριασμού 33-07 (δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων) με το ποσό των 649.531,13€ με αιτιολογία «ανάληψη μετόχων» από τον και 641.384,89€ με την ίδια ως άνω αιτιολογία από τη εντός του έτους 2013. Ο έλεγχος θεώρησε ότι οι ως άνω χρεώσεις συνιστούν χορήγηση δανείου από την εταιρία προς τους μετόχους χωρίς τη σύναψη σύμβασης και υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφορά Ο.Γ.Α. 20% στο χαρτόσημο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§1 του ΚΝΤΧ.

Η προσφεύγουσα, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ.18 του Ν 4172/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του Ν 4512/2018, υπέβαλε την από 05-12-2019 αρχική δήλωση τελών χαρτοσήμου, με την οποία δηλώθηκαν και βεβαιώθηκαν τέλη χαρτοσήμου για τους λογαριασμούς «33-07-01» και «33-07-02» ύψους 12.265,81€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 2.453,16€. Η δήλωση υποβλήθηκε με ποσοστό τελών χαρτοσήμου 1% ως χρηματική διευκόλυνση των μετόχων

και σε αξία η οποία περιλαμβάνει το εξ'απογραφής υπόλοιπο του κάθε λογαριασμού καταλήγοντας στο χρεωστικό υπόλοιπο, στο οποίο και υπολογίσθηκε το ύψος των τελών χαρτοσήμου.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, μη αποδεχόμενος τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας στο με αριθμό πρωτ...../27-12-2019 κατατεθέν υπόμνημά της, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης ισχυριζόμενη ότι οι παραπάνω αναλήψεις αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση των μετόχων και συνεπώς το τέλος χαρτοσήμου θα πρέπει να υπολογιστεί με ποσοστό 1%. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τις με αριθμ.1995/21-12-2018 και 2104/2019 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης

Επειδή, στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Επειδή, στην παρ 1 εδάφιο α' του άρθρου 15 του ως άνω 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 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 διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιοιδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου»....

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75) ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς η 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, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξετέρου 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». Από την ως άνω διάταξη, αναφερόμενη σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος "κατάθεση" χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή

αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣΤΕ 1039/96).

Επειδή, «ως εγγραφή στα βιβλία υποκειμένη σε τέλη χαρτοσήμου, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου της διάταξης αυτής, νοείται η εγγραφή στα επίσημα βιβλία της εμπορικής εταιρίας ή επιχειρήσεως. Άλλωστε, οπότε ο νομοθέτης θέλησε το αντίθετο (όπως στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας διατάξεως όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 76 του Ν. 1041/1980, όπου ορίζει ότι τα τέλη χαρτοσήμου στην περίπτωση εκείνη οφείλονται "και οσάκις δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία"), εκφράσθηκε σαφώς.» (ΣΤΕ 2493/1994).

Επειδή περαιτέρω κατά το άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ' εδάφιο δεύτερο και, μετά το άρθρο 21 του ν. 12/1975 (Α' 34), εδάφιο τέταρτο του Κ.Ν.Τ.Χ. «προκειμένου περί δανείων χορηγουμένων υπό των εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς εμπορικές εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις και τ' ανάπαλιν, οφείλεται το κατά τας γενικές διατάξεις του παρόντος προσήκον αναλογικόν τέλος, έστω και αν τα δάνεια ταύτα αποδεικνύονται εκ μόνης της εγγραφής εις τα βιβλία». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (Α' 131) «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον, αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευστιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου...».

Επειδή «κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 συνολολόγηση της συμβάσεως αυτής. Απαραίτητα δε στοιχεία της συμβάσεως δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., όχι μόνον η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, αλλά και η συμφωνία περί αποδόσεώς του και, συνεπώς, και η συμφωνία αυτή πρέπει να προκύπτει από την εγγραφή στα βιβλία....

Η κρίση αυτή του διοικητικού εφετείου είναι νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι, από την περιεχόμενη στην προσβαλλόμενη απόφαση περιγραφή των εγγραφών των βιβλίων και στοιχείων προκύπτει μεν η καταβολή διαφόρων ποσών όχι όμως και συμφωνία περί αποδόσεως των ποσών αυτών, όπως απαιτείται για την ύπαρξη δανείου, σύμφωνα με όσα έχουν εκτεθεί. Εξ άλλου, δεν μπορεί να συναχθεί η ύπαρξη δανειακής σχέσεως από το γεγονός ότι στην προσβαλλόμενη απόφαση δεν βεβαιώνεται για ποια άλλη αιτία δόθηκαν ή λήφθηκαν τα ένδικα ποσά, ούτε άλλωστε χρειαζόταν περαιτέρω για την πληρότητα της αιτιολογίας της αποφάσεως αυτής να αναγράφεται ποια άλλη σχέση προέκυπτε από τις σχετικές εγγραφές. Επομένως τα περί του

αντιθέτου προβαλλόμενα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα, καθώς και η κρινόμενη αίτηση στο σύνολό της». (ΣΤΕ 460/1994).

Επειδή «οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι, κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν, πολλές φορές, στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, η ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του ίδιου ως άνω Κώδικα.

β. Οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου. 1. Με τη διάταξη της παραγράφου 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου 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, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου αποδεικνύεται, ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

2. Κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης:

-- Ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, διά 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. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 1470/2002), ο 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.

-- Ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την 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, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

3. Προϋποθέσεις, για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Υπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης. Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε καταθέσεις, που γίνονται από τον ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης στην ίδια του την επιχείρηση, γιατί, στην περίπτωση αυτή, δεν συνάπτεται καμιά συμβατική σχέση, αφού με αυτόν δεν συμβάλλεται κανένα άλλο πρόσωπο.

β) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983).

Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. Εάν το τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε στο Δημόσιο από το ένα εκ των συμβαλλόμενων μερών (καταθέτη ή λήπτη των χρημάτων) δεν υποχρεούται σε καταβολή τέλους χαρτοσήμου, για την ίδια κατάθεση χρημάτων, και το άλλο συμβαλλόμενο μέρος, γιατί, κατά νόμον, μία μόνο φορά χαρτοσημαίνεται με αναλογικό τέλος χαρτοσήμου μία συναλλαγή. Εάν, εκ παραδρομής, για την ίδια κατάθεση χρημάτων, καταβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, δηλαδή, και από τον καταθέτη των χρημάτων (εταιρεία κ.λπ.) και από την λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία, η εταιρεία, που κατέβαλε χρονικά δεύτερη το τέλος χαρτοσήμου, μπορεί να το αναζητήσει από το Δημόσιο, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, με την προϋπόθεση, φυσικά, ότι η σχετική αξίωση δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή. Στην περίπτωση αυτή, η αιτούσα την επιστροφή του τέλους χαρτοσήμου εταιρεία θα πρέπει να αποδείξει, με κάθε πρόσφορο τρόπο (π.χ. με προσκόμιση επικυρωμένου φωτοαντιγράφου του αποδεικτικού πληρωμής του τέλους χαρτοσήμου της άλλης εταιρείας), ότι το τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε από την άλλη εταιρεία, δηλαδή, την εταιρεία που κατέβαλε πρώτη χρονικά το τέλος χαρτοσήμου της συναλλαγής αυτής στο Δημόσιο.

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 (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994). Συνεπώς, αναλήψεις χρημάτων, που είχαν γίνει από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, οι οποίες (αναλήψεις) προκύπτουν όχι από επίσημα βιβλία της εταιρείας, αλλά από πρόχειρες καταστάσεις, δεν υποβάλλονται στο τέλος χαρτοσήμου της ανωτέρω διάταξης (Σ.τ.Ε. 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 τα τέλη αυτά.

ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς 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 απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

4) Επί της ανωτέρω διατάξεως παρατηρούμε και τα εξής:

Κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και συνεπώς η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό.

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 αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης.

Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων μπορεί να είναι και έντοκη, καθόσον από τη διατύπωση της ανωτέρω διάταξης δεν προκύπτει σχετική απαγόρευση. Αν ο νομοθέτης είχε την πρόθεση η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να είναι άτοκη θα το ανέφερε ρητά στην εν λόγω διάταξη. Σημειώνεται, δε, ότι το έντοκο της κατάθεσης ή της ανάληψης χρημάτων δεν μεταβάλλει την εν λόγω κατάθεση ή ανάληψη σε δάνειο.

Εάν από την εγγραφή στα βιβλία ή από άλλα έγγραφα αποδεικνύεται, ότι η κατάθεση ή η ανάληψη αφορά σύμβαση, πράξη, κ.λπ., που υπόκειται σε μεγαλύτερο ή μικρότερο τέλος, τότε καταβάλλεται το προβλεπόμενο, για την οικεία σύμβαση ή πράξη τέλος χαρτοσήμου.

Εάν η σύμβαση, πράξη και συναλλαγή, στην οποία αναφέρεται η εγγραφή, έχει υποβληθεί στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάσσεται από το εν λόγω τέλος, τότε, για την εγγραφή δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου. Π.χ. εάν από την εγγραφή στα βιβλία ή άλλα έγγραφα αποδεικνύεται, ότι η κατάθεση ή η ανάληψη αφορά σύμβαση δανείου οφείλεται το οικείο τέλος χαρτοσήμου και όχι το ανωτέρω τέλος 1%. Εάν, όμως, το δάνειο απαλλάσσεται με ειδική διάταξη νόμου δεν θα καταβληθεί τέλος χαρτοσήμου.

3. Υπολογισμός και χρόνος καταβολής του τέλους χαρτοσήμου. Το ως άνω τέλος χαρτοσήμου 1% υπολογίζεται επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω εταιρειών ή 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).

4. Απαλλαγές από το τέλος χαρτοσήμου. Από το ως άνω τέλος χαρτοσήμου 1% απαλλάσσονται οι παρακάτω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις καταθέσεων ή αναλήψεων χρημάτων, ήτοι:

α) Η κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, που προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία, η οποία αναφέρεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί, κατά την κατάρτισή της, στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή είχε νομίμως απαλλαγεί από τα τέλη αυτά (άρθρο 15 παρ. 5γ, τέταρτο εδάφιο Κ.Τ.Χ.).

β) Η ανάληψη ποσών από τους εταίρους ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, καθώς και κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, κοινοπραξιών και αστικών εταιρειών και κοινωνιών αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, διαρκούσης της εταιρικής χρήσης, έναντι κερδών της χρήσης αυτής (άρθρο 15 παρ. 5γ, τρίτο εδάφιο Κ.Τ.Χ.).

γ) Οι προσωρινές σε τρεχούμενο λογαριασμό καταθέσεις των ομόρρυθμων εταίρων και οι αναλήψεις αυτών, προς το σκοπό της ταμειακής διευκόλυνσης των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο των καταθέσεων αυτών δεν υπερβαίνει συνολικά το ποσό των 73,37 ευρώ (πρώην 25.000 δρχ.). Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχούμενου αυτού λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσό αυτό υπόκεινται εξ ολοκλήρου στο οικείο τέλος χαρτοσήμου (άρθρο 15 παρ. 5γ' εδάφιο πέμπτο Κ.Τ.Χ.). Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο των καταθέσεων δεν πρέπει να υπερβαίνει συνολικά το ποσό των 73,37 ευρώ, κατά διαχειριστική περίοδο και όχι κατά μήνα (Διοικ. Δικ. Φορ. Παραβ. 18/1960). Η απαλλακτική αυτή διάταξη δεν καλύπτει και τις καταθέσεις των ετερόρρυθμων εταίρων.

Σημειώνεται, ότι εάν οι ανωτέρω καταθέσεις δεν έχουν ως αιτία δάνειο, δεν οφείλεται γι' αυτές τέλος δανείου, άσχετα αν είναι προσωρινές ή όχι ή αν το πιστωτικό υπόλοιπο αυτών υπερβαίνει ή όχι το ποσό των 73,37 ευρώ (Στ.Ε 317/1974).

δ) Η ανάληψη εκ μέρους εταίρου, μετόχου ή άλλου προσώπου της γενόμενης υπ' αυτού κατάθεσης χρημάτων σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, εφόσον, για την κατάθεση αυτή, είχε καταβληθεί το τέλος χαρτοσήμου 1% της ανωτέρω διάταξης (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Σ. 4774/318/Πολ. 141/1981, Εγκ. 11/1981).

ε) Οι καταθέσεις χρημάτων σε ναυτική εταιρεία του Ν.959/1979 από τους μετόχους της, με την προϋπόθεση, ότι η εταιρεία αυτή διαχειρίζεται ή εκμεταλλεύεται δικά της πλοία και όχι πλοία τρίτων (άρθρ. 58 παρ. 2δ' και 3 Ν. 959/1979, Υπ. Οικ. Εγκ. 32/1979).

στ) Οι καταθέσεις των μελών αγροτικού συνεταιρισμού σ' αυτόν, καθώς και οι αναλήψεις των καταθέσεων αυτών (άρθρο 35 παρ. 5 Ν. 2810/2000 - ΦΕΚ 61Α)». (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ.

ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 303-305).

Επειδή οι ως άνω «αναλήψεις μετόχων» προκύπτουν από τις εγγραφές στα επίσημα βιβλία της κεφαλαιουχικής εταιρίας, από το λογαριασμό “33.07.00.000” «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων», με αιτιολογία κίνησης «ανάληψη μετόχων».

Επειδή οι εγγραφές των βιβλίων, οι σχετικές με τις ως δάνειο φερόμενες χρεώσεις, έχουν την ένδειξη "ανάληψη". Η κρίση αυτή του ελέγχου ότι οι αναλήψεις χρηματικών ποσών, από τους μετόχους συνιστούν δάνειο δεν είναι νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι η ίδια η εγγραφή πρέπει να περιέχει τα απαραίτητα στοιχεία που συγκροτούν κατά νόμο την έννομη σχέση δανείου (π.χ ποσό δανείου, ημερομηνία λήψης δανείου, απόδοση αυτού κλπ), ούτε μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα περί καταρτίσεως συμβάσεως δανείου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% στο ποσό των 649.531,13€ για τις αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν από τον και στο ποσό των 641.384,89€ για τις αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν από την, καθώς: α) Υφίσταται συμβατική σχέση μεταξύ των προσώπων οι οποίοι λαμβάνουν τα χρήματα της ως άνω ανώνυμης εταιρίας, της οποίας τυγχάνουν μέτοχοι, β) οι σχετικές αναλήψεις χρημάτων προκύπτουν από εγγραφές από τα επίσημα βιβλία που τηρεί η κεφαλαιουχική εταιρία γ) οι εν λόγω εγγραφές στα βιβλία δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και δ) οι επίμαχες αναλήψεις χρημάτων γίνονται χρησιμοποιώντας ως μνεία της αιτίας της χρέωσης τον όρο «ανάληψη». Σε κάθε περίπτωση οι μεταξύ των μετόχων, και, και της προσφεύγουσας επίμαχες ταμειακές συναλλαγές, αφορούν σε ταμειακές διευκολύνσεις, βάσει των οριζομένων στο τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), κατά το μέρος που δεν έχουν καταβληθεί τα αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός ως προς την εφαρμογή της παρ. 5γ, εδαφ. δ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. στις ως άνω κινήσεις ταμειακής διευκόλυνσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ως εξής:

- της με αριθμό/...../**31-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, κατ' εφαρμογή της παρ. 5γ, εδαφ. δ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχ/στική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου Δ.Ο.Υ.	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης- δήλωσης
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	1.226.581,37	1.290.916,02	1.290.916,02	64.334,65
Χαρτόσημο 2%	0,00	25.818,32	0,00	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	0,00	5.163,66	0,00	0,00
Χαρτόσημο 1%	12.265,81	0,00	12.909,16	643,35
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	2.453,16	0,00	2.581,83	128,67
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		13.899,46	402,48	402,48
Εισφορά ΟΓΑ - πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ		2.779,89	80,50	80,50
ΣΥΝΟΛΟ	14.718,97	47.661,33	15.973,97	1.255,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.