



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 11/02/2019

Αριθμός απόφασης: **356**

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).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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 με ημερομηνία κατάθεσης **15-10-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...», με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή επεξεργασμένων και συντηρημένων λαχανικών που διαθέτονται κατεψυγμένα και διεύθυνση έδρας 3^ο χλμ. Ν. ... - Τ.Κ. ... —..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμ. .../13-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχ/σης, 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. .../13-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης τέλη χαρτοσήμου ύψους 223.910,71 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 44.782,14 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 111.955,36 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 22.391,07 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 403.039,28 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στο φορολογικό έτος 2017, από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση το άρθρο 66 του Ν. ΚΝΤΧ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../05-07-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στα βιβλία της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών πελατών, για το υπό κρίση έτος διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ελάμβανε χρηματικά ποσά από διάφορους οίκους του εξωτερικού και συγκεκριμένα από τις επιχειρήσεις «.....», (με κωδικό πελάτη ...) και «. ...» (με κωδικό πελάτη 300043), ως ακολούθως:

Επωνυμία: Α.Γ.				
Ημ/νία	Παραστατικό Δικαιολογητ.	Τράπεζα	Αιτιολογία - Δικαιολογητικό	Πίστωση - Αξίες
7/6/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης ...	500.000,00
26/6/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης ...	798.000,00
26/7/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης ...	285.000,00
18/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης ...	2.000.000,00
16/10/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης ...	400.200,00

24/10/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης . . .	620.100,00
15/11/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης . . .	503.860,00
1/12/2017	ΑΕΠ-A-...		Απόδειξη είσπραξης	350.000,00
14/12/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης	2.151.290,00
ΣΥΝΟΛΟ				7.608.450,00

Επωνυμία: LTD				
Ημ/νία	Παραστατικό - Δικαιολογητικό	Τράπεζα	Αιτιολογία - Δικαιολογητικό	Πίστωση - Αξίες
29/8/2017	ΑΕΠ-A-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	1.445.750,00
ΣΥΝΟΛΟ				1.445.750,00

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα το υπό κρίση έτος διενήργησε πωλήσεις εμπορευμάτων προς την επιχείρηση «....» (με κωδικό πελάτη ...) συνολικού ύψους 2.877.149,30 ευρώ, για την εξόφληση των οποίων δεν έλαβε κανένα χρηματικό ποσό από την ως άνω αντισυμβαλλόμενη της αγοράστρια εταιρεία.

Τα σχετικά ποσά που κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας για την εξόφληση των ως άνω συναλλαγών, προέρχονταν από εμβάσματα που απέστειλε μια τρίτη επιχείρηση και συγκεκριμένα η επιχείρηση «....», όπως αναλυτικά παρουσιάζονται ακολούθως:

Ημ/νία	Παραστατ.Δικ αιολ. ικό	Τράπεζα	Αιτιολογία - Δικαιολογητικό	Αξία
13/7/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης	148.500,00
13/7/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . . .	28.500,00
13/7/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	81.280,00
13/7/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης .	76.200,00
24/7/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	15.247,80
26/7/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης ., .,	527.796,00
26/7/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΟΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	39.321,60

2/8/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	74.918,40
2/8/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης ...	21.081,60
2/8/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης ...	20.900,00
2/8/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	153.600,00
2/8/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . . .	34.400,00
2/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	46.000,00
2/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	54.000,00
7/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	21.988,00
10/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	39.321,60
10/8/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	18.094,60
23/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	39.321,60
23/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	22.204,00
25/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	25.200,00
25/8/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	19.660,80
25/8/2017	ΑΕΠ-B-...	FLAGFOOD	Απόδειξη είσπραξης	19.660,80
4/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	25.200,00
4/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	26.040,00
4/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	26.040,00
4/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	28.605,60
4/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . .	28.600,00
7/9/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης+.	117.964,80
7/9/2017	ΑΕΠ-B-..	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . , ...	23.142,00
7/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης . , ...	17.141,60
13/9/2017	ΑΕΠ-B-...	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	Απόδειξη είσπραξης	39.321,60

13/9/2017	ΑΕΠ-B-.	PEIRAIOS	Απόδειξη είσπραξης . .	56.663,20
19/9/2017	ΑΕΠ-B-.	PEIRAIOS	Απόδειξη είσπραξης . . .	14.784,00
19/9/2017	ΑΕΠ-B-.	PEIRAIOS	Απόδειξη είσπραξης	27.430,00
19/9/2017	ΑΕΠ-B-.	PEIRAIOS	Απόδειξη είσπραξης .	83.077,60
25/9/2017	ΑΕΠ-B-.	PEIRAIOS	Απόδειξη είσπραξης ..	38.092,80
25/9/2017	ΑΕΠ-B-.	PEIRAIOS	Απόδειξη είσπραξης ...	41.107,68
2/10/2017	ΑΕΠ-B-.	PEIRAIOS	Απόδειξη είσπραξης . .	20.928,00
ΣΥΝΟΛΟ				2.141.335,68

Για τις ως άνω χρηματικές καταβολές που πραγματοποιήθηκαν από τους οίκους του εξωτερικού η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου την από 03.12.2015 Σύμβαση Δανείου που έχει συνάψει με την εταιρεία «.....». Με την ως άνω σύμβαση συμφωνήθηκε ο δανεισμός του ποσού των 1.200.000,00 € από την ανωτέρω αλλοδαπή εταιρεία προς την προσφεύγουσα το οποίο αυτή θα έπρεπε να αποπληρώσει έως την 31.12.2017 με ετήσιο επιτόκιο 4%.

Το ποσό του δανείου σύμφωνα με την ως άνω σύμβαση θα καταβληθεί στον λογαριασμό που διατηρεί η προσφεύγουσα στην Τράπεζα Barclays Bank Plc IBAN ...

Για την ανωτέρω δανειακή σύμβαση και προκειμένου να αποδοθούν τα σχετικά τέλη που οφείλονται σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15, παρ. 1^α του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου η προσφεύγουσα υπέβαλε την αριθ. .../03.08.2018 δήλωση απόδοσης τελών Χαρτοσήμου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

Περαιτέρω από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε κατάθεση ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί η προσφεύγουσα στην τράπεζα Πειραιώς και όχι στον λογαριασμό που αναγράφεται στην ως άνω δανειακή σύμβαση. Τα ως άνω δε ποσά που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, συνολικού ύψους 11.195.535,68 €, είναι διαφορετικό από αυτά που αναγράφονται στην από 03.12.2015 δανειακή σύμβαση.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος συμπέρανε ότι τα εν λόγω ποσά συνολικού ύψους 11.195.535,68 € που έλαβε η προσφεύγουσα το έτος 2017 αποτελούν αντικείμενο δανείου (συνιστούν άτυπο δανεισμό), για τα οποία δεν είχαν καταβληθεί τα αντίστοιχα ποσά τελών

χαρτοσήμου και ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1^α του Κ.Τ.Χ., καταλόγισε τα αντίστοιχα τέλη και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../15-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί, ως αναπόδεικτη, ανατιολόγητη, προσέτι δε και ως αβάσιμη κατά την πραγματική της βάση. Οι επικαλούμενες δε από την Φορολογική Αρχή εγγραφές, (πιστώσεις), στα βιβλία της προσφεύγουσας, περί λήψεως, εντός της χρήσης 2017, χρημάτων, με κατάθεση αυτών σε λογαριασμό της στην Τράπεζα Πειραιώς από τις αλλοδαπές εταιρείες ... και ..., δεν αποδεικνύουν αυτές και μόνον τη σύσταση δανειακής σχέσης, μεταξύ των εν λόγω αλλοδαπών επιχειρήσεων και της προσφεύγουσας, ώστε να οφείλονται τέλη χαρτοσήμου. Και τούτο, διότι ούτε οι εγγραφές αυτές περιέχουν τα, σύμφωνα με τις διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν από το ΣΤΕ παγίως, απαραίτητα στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο, την έννομη σχέση του δανείου (πχ την ημερομηνία έναρξης και απόδοσης αυτού, το τυχόν ετήσιο επιτόκιο κλπ), ούτε η φορολογική αρχή παραθέτει συγκεκριμένα και βάσιμα στοιχεία, με βάση τα οποία η ίδια έκρινε, ότι υπάρχει σύμβαση δανείου. Και ναι μεν, ο Αστικός Κώδικας, ρυθμίζοντας στο άρθρο 830 τη σύμβαση «ανώμαλης παρακαταθήκης», ορίζει ότι η κατάθεση χρημάτων, σε περίπτωση αμφιβολίας, λογίζεται ως δάνειο, αν ο θεματοφύλακας έχει την εξουσία να τα χρησιμοποιεί, όμως και με την υποθετική ακόμη εκδοχή, ότι εν προκειμένω, οι ένδικες καταβολές χρημάτων συνιστούν σύμβαση ανώμαλης παρακαταθήκης και πάλι δεν θα μπορούσαν να επιβληθούν για αυτές τέλη χαρτοσήμου κατ' αρ. 15 παρ. 5 εδ. γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διότι σύμφωνα με την πάγια Νομολογία του ΣΤΕ, δεν υπόκεινται σ' αυτά συμβάσεις λογιζόμενες, βάσει άλλων διατάξεων, ως δάνειο, όπως είναι η περίπτωση της ανώμαλης παρακαταθήκης του αρ 830 Α.Κ. Ούτε εξάλλου μπορεί, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, να εξαχθεί συμπέρασμα περί καταρτίσεως συμβάσεως δανείου, μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας ..., μέσα στην κρίσιμη χρήση (2017), από μόνο το γεγονός ότι, για τα εμπορεύματα που πουλήθηκαν από την προσφεύγουσα, προς την εταιρεία, αξίας 2.877.140,30 € η εταιρεία ... κατέβαλε στην προσφεύγουσα, εντός της χρήσης 2017, ποσό ύψους 2.144.335,68 €, με τραπεζικό έμβασμα της, σε λογαριασμό της προσφεύγουσας στην τράπεζα Πειραιώς, δοθέντος ότι τούτο δικαιολογείται, λόγω της υφιστάμενης μεταξύ τους σχέσης μητρικής και θυγατρικής εταιρείας, αφού το μετοχικό κεφάλαιο της .., ανήκει 100% στην εταιρεία .., η δε καταβολή χρημάτων έγινε για λογαριασμό της αγοράστριας εταιρείας .. Προς απόδειξη τούτου, προσκομίζει την από 30/05/2017 επιστολή της ... προς αυτή, περί του ότι για όλες

τις αγορές και παραγγελίες της εταιρείας ..., το τίμημα θα καταβάλλεται από την ίδια για λογαριασμό όμως της Τέλος, ούτε και η από 31/12/2015 δανειακή σύμβαση, που η προσφεύγουσα είχε συνάψει με την αλλοδαπή επιχείρηση . . για δανεισμό της ποσού 1.200.000 €, καταβλητέο στο λογαριασμό, που η προσφεύγουσα διατηρεί στην τράπεζα Barclays και αποπληρωτέο στις 31/12/2017, μπορεί να αποτελέσει βάση για θεμελίωση της άποψης της φορολογικής Αρχής, ότι και οι ένδικες καταβολές ύψους 11.195.535,68 ευρώ αποτελούν αντικείμενο δανειακής σύμβασης, για τη σύσταση της οποίας οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, αφού η εκ μέρους της επίκλησή της εν λόγω δανειακής σύμβασης, κατά την διενέργεια του ελέγχου, δεν έγινε για κάλυψη των επίμαχων χρηματικών καταβολών από τις αλλοδαπές επιχειρήσεις προς την προσφεύγουσα, όντως διαφαίνεται από την έκθεση ελέγχου (σελίδα 9) και έγινε δεκτό από την φορολογική αρχή, αλλά για απόδειξη της συνέπειας που διέπει την ίδια, η οποία οσάκις συνάπτει δανειακές συμβάσεις, καταβάλει τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου, με την υποβολή της οικείας δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατά ακολουθία τούτων, εφόσον εν προκειμένω δεν καταρτίσθηκε έγγραφη δανειακή σύμβαση , η δε Φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε και δεν αιτιολόγησε ότι οι προαναφερόμενες εγγραφές στα βιβλία της περιείχαν στοιχεία (πχ την απόδοση των χρημάτων σε συγκεκριμένη προθεσμία), από τα οποία προκύπτει η συνομολόγηση σύμβασης δανείου, εντός της χρήσης 2017. Αντιθέτως μάλιστα από τις εγγραφές αυτές (πιστώσεις) στα βιβλία της προσφεύγουσας που αφορούν καταβολές χρημάτων εντός της χρήσης 2017, εκ μέρους των εν λόγω αλλοδαπών εταιρειών, αποδεικνύεται ότι εν προκειμένω υφίστατο άλλη έννομη σχέση. Συγκεκριμένα, οι ένδικες εγγραφές, (πιστώσεις), αποτελούν προκαταβολές μετρητών μελλουσών αγοραπωλησιών εμπορευμάτων της προσφεύγουσας προς τις άνω αλλοδαπές εταιρείες, που έγιναν στα πλαίσια της μεταξύ τους συνεργασίας. Ο όμιλος εταιρειών ... κατέχει το 24,99% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας της (. ..) , η οποία (προσφεύγουσα) έχει ως πελάτες, κατά ένα μεγάλο μέρος των πωλήσεων της, τις εταιρείες του εν λόγω GROUP, . . με έδρα την Ελβετία, η οποία διαχειρίζεται και Γερμανικό ΑΦΜ (VAT), την ..., με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο και την . . με έδρα την Ελβετία, η οποία διαχειρίζεται και αυτή Γερμανικό ΑΦΜ (VAT) και της οποίας όπως προαναφέρθηκε, το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει 100% στην εταιρεία . ., με φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την προσφεύγουσα. Συνήφθη, δηλαδή μεταξύ αυτών απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, ήτοι λογαριασμός, ο οποίος περιέχει μόνο εμπορικές συναλλαγές, (πχ προκαταβολές μετρητών μελλουσών αγοραπωλησιών, πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος κ.λπ.) και όχι χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, όπως είναι τα δάνεια, εξομοιούμενος έτσι με απλό λογιστικό λογαριασμό, ο οποίος μεταβάλλεται απλώς με τις ανάλογες χρεοπιστώσεις. Τέτοιες εμπορικές συναλλαγές είναι και οι ένδικες, ήτοι οι καταβολές χρημάτων, που έγιναν εντός της χρήσης 2017 από τις προαναφερόμενες αλλοδαπές εταιρείες του Ομίλου ..., προς την

προσφεύγουσα για τις μέλλουσες αγοραπωλησίες προϊόντων της, για τις οποίες έγιναν σχετικές εγγραφές στα βιβλία της, σε πίστωση των λογαριασμών των εταιρειών αυτών και ακολούθως, έγινε η χρέωση και εκδόθηκαν τα οικεία τιμολόγια πώλησης, στα πλαίσια του υφιστάμενου, μεταξύ των, απλού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού για τον οποίο, δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, τούτο δε, διότι δεν υπάρχει διάταξη νόμου, που να προβλέπει την υπαγωγή αυτού σε τέλος χαρτοσήμου. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει, αντίγραφα των καρτελών των ως άνω εταιρειών, από τις οποίες προκύπτουν όχι μόνον οι ένδικες καταβολές χρημάτων – πιστώσεις στην προσφεύγουσα, αλλά και οι αντίστοιχες χρεώσεις και τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης, καθώς και αντίγραφα μερικών συμφωνητικών μεταξύ της προσφεύγουσας και των ως άνω αλλοδαπών εταιρειών σχετικά με τις αγοραπωλησίες των εμπορευμάτων της.

- 2) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω παράβασης κατ' ουσία διάταξης νόμου. Ο Φορολογικός Έλεγχος θεώρησε, σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο 4^ο εδάφιο της περιπτώσεως γ της παρ.5 του αρ.15, ότι οι ως άνω καταβολές συνολικού ύψους 11.195.535,68 ευρώ αποτελούν αντικείμενο δανείου, για το οποίο η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλλε την οικεία δήλωση χαρτοσήμου και δεν κατέβαλε το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου 2% και την εισφορά υπέρ ΟΓΑ και για το λόγο αυτό το καταλόγισε σε βάρος της, μαζί με πρόστιμο μη υποβολής δηλώσεως, με την ήδη προσβαλλόμενη πράξη, κατ' επίκληση των διατάξεων του αρ. 15 παρ. 1^α του Κ.Ν.Τ.Χ. Και με την υποθετική ακόμη εκδοχή, ότι οι ένδικες καταβολές χρημάτων και οι εγγραφές αυτών στα βιβλία της προσφεύγουσας έγιναν χωρίς μνεία της αιτίας, υποκείμενες ως εκ τούτου σε αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και πάλι τα οφειλόμενα τέλη, έπρεπε να υπολογισθούν προς 1%, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρ.15 παρ.5 περ. γ εδ 4^ο του Κ.Ν.Τ.Χ., αφού δεν αποδείχθηκε ότι αιτία αυτών είναι δανειακή σύμβαση.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί ελλιπούς αιτιολογίας και μη νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. και του άρθρου 806 ΑΚ, λόγω της μη συνδρομής των προϋποθέσεων της κατάρτισης σύμβασης δανείου και ως προς την εφαρμογή της παρ. 5γ, εδαφ. δ' του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ.

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 του άρθρου 13 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «Εἰς το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οἰονδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διὰ δημοσίου συναγωνισμού, ἢ πάσα εξόφλησις συμβάσεως ἢ σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και ἢ είτε διὰ δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οἰονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. Εξαιρούνται: Α.....».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «1. *Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τῷ επομένῳ άρθρῳ 15, το τέλος ορίζεται εἰς δύο ἐπὶ τοῖς εκατόν (2%) τῆς εν αυτοῖς διαλαμβανομένης αξίας εἰς ευρώ*».

Επειδή, περαιτέρω στην παρ 1 εδάφιο α' του άρθρου 15 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Εἰς το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οἰονδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διὰ δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικῶς εἰς την ασκουμένην υπ' αὐτῶν ἐμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ἢ πάσα εξόφλησις συμβάσεως ἢ σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και ἢ είτε διὰ δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οἰονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου» και με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι, «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατὰ ποσοστό 20% για εἰσφορά υπέρ ΟΓΑ».

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), ὅπως αντικαταστάθηκε ἀπὸ το ἀρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75) ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εἰς τα βιβλία περί καταθέσεως ἢ ἀναλήψεως χρημάτων ὑπὸ ἐταίρων ἢ μετόχων ἢ ἄλλων προσώπων προς ἢ ἀπὸ ἐμπορικᾶς εν γένει εταιρείας ἢ ἐπιχειρήσεις, ἡτις δὲν ἀνάγεται εἰς σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εἰς τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ἢ ἀπαλλαγείσαν νομίμως των τελῶν τούτων, υπόκειται εἰς ἀναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εἰς ἡν περίπτωσιν, ἐκ τῆς εγγραφῆς ἢ ἐξετέρου εγγράφου, ἀποδεικνύεται ὅτι ἡ κατάθεσις ἢ ἀνάληψις ἀφορᾷ σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εἰς μεγαλύτερον ἢ μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος» και με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατὰ ποσοστό 20% για εἰσφορά υπέρ ΟΓΑ.».

Απὸ την ως άνω διάταξη, αναφερόμενη σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ἢ ἀναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ὅτι ο ὅρος "κατάθεση" χρησιμοποιεῖται ὑπὸ την ἔννοια τῆς εν γένει δόσεως χρημάτων και δὲν 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 εμπορικής 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 «Δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

2. Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

3. Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.....

γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης.....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)» (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 178-180).

Επειδή τα δάνεια μεταξύ εμπορικών εταιρειών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, εφόσον αφορούν αποκλειστικά την ασκούμενη από τις συναλλασσόμενες εταιρείες εμπορία. Εξαιρετικά, η προϋπόθεση αυτή δεν απαιτείται στην περίπτωση, που η μία, τουλάχιστον, από τις συμβαλλόμενες εταιρείες είναι ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

Επειδή ως απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο εμπορικές συναλλαγές και τέτοιες συναλλαγές είναι, για παράδειγμα, η πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, οι προκαταβολές μετρητών μελλουσών αγοραπωλησιών, κ.λπ. Συνεπώς, ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, όπως είναι, για παράδειγμα, τα δάνεια και οι καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή η προκαταβολή ως προς τους επιτηδευματίες στις μεταξύ τους συναλλαγές, και κυρίως στις περιπτώσεις της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, αφορά σε συμφωνία ώστε να προκαταβληθεί ολόκληρο το τίμημα μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση, ή μέρος αυτού, και να επακολουθήσει η πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών. Το τίμημα, δε, αυτό, ολόκληρο ή μέρος αυτού, συμφωνείται να συμψηφισθεί, μετά την πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας, με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών. Γενικά, ενόψει των ανωτέρω, θεωρείται, ότι «προκαταβολή» είναι η προπληρωμή ολόκληρου ή μέρους του τιμήματος μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το οποίο θα συμψηφισθεί με το οριστικό τίμημα των εν λόγω συναλλαγών.

Δεν μπορεί να θεωρηθεί, σε καμιά περίπτωση, ως δάνειο, τόσο στην περίπτωση, που επακολούθησε η πραγματοποίηση της αγοράς ή της παροχής υπηρεσιών (Υπ. Οικ. Εγκ. 63/1955, Α. 12250/1962), όσο και στην περίπτωση, που οι συναλλαγές αυτές ματαιώθηκαν, για διάφορους λόγους, καίτοι η επιχείρηση, που έλαβε την προκαταβολή, τη χρησιμοποίησε, για τις ανάγκες της (Δεут. Φορ. Δικ. Πατρ. 368/1964) και τούτο, γιατί λείπουν από αυτή τα στοιχεία, που συγκροτούν, κατά νόμον (άρθρα 806-809 Α.Κ.), την έννοια του δανείου (και Υπ. Οικ. Εγκ. 63/1955, Α. 12250/1962, Α. 21459/1962, Ε. 380/1965, Ν.Σ.Κ. γνωμ. 859/ 1962, Πρωτ. Φορ. Δικ. Θεσ. 2133/1963, Δεут. Φορ. Δικ. Θεσ. 15/1962, Δεут. Φορ. Δικ. Πατρ. 368/1964).

Επειδή προκαταβολές χρημάτων, υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου, είναι αυτές, που πληρούν τις προϋποθέσεις των προεμβασμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 15 παρ. 23 του Κώδικα Χαρτοσήμου. Οι, κατά την προεκτεθείσα έννοια, προκαταβολές χρημάτων επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ελλείπει ειδικής διάταξης νόμου, επειδή οι προκαταβολές αυτές θα συμψηφισθούν με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου. «Τονίζεται, ότι οι προκαταβολές χρημάτων δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου με τη βασική προϋπόθεση, ότι αυτές χορηγούνται, για συγκεκριμένη πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η οποία (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών. Αν, όμως, οι προκαταβολές χρημάτων δίδονται γενικά και αόριστα, για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, οι οποίες δεν είναι γνωστές και συγκεκριμένες κατά το χρόνο χορήγησης των προκαταβολών αυτών, τότε οι προκαταβολές αυτές μπορεί να θεωρηθούν ως χρηματοδότηση, δι' αυτών, του λήπτη των εν λόγω προκαταβολών, και να συνιστούν απλή κατάθεση χρημάτων, αποδεικνυόμενη από έγγραφη στα βιβλία και υποκείμενη, εκ του λόγου τούτου, στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (τέλος 1%, βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ)». (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 773).

Επειδή, από το άρθρο 806 επ. του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) προκύπτει ότι, με την σύμβαση δανείου, ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας, η σύμβαση δε αυτή, είναι, από τη φύση της, πιστωτική. Η σύμβαση δανείου, η οποία είναι ετεροβαρής, καταρτίζεται με τη μεταβίβαση της κυριότητος του δανείσματος στον οφειλέτη (re καταρτιζόμενη). Η ως άνω διάταξη, όμως, δεν είναι αναγκαστικού δικαίου και συνεπώς με βάση την αρχή της ελευθερίας των συναλλαγών (άρθρο 361 ΑΚ.), οι συμβαλλόμενοι μπορούν να καταρτίσουν το δάνειο με μόνη τη συναίνεση τους (solo consensu), οπότε στην περίπτωση αυτή, πρόκειται για σύμβαση υποσχετική δανείου (Α.Π. 1081/2015, 1833/2011, 878/2011). Στη σύμβαση αυτή γεννώνται υποχρεώσεις σε βάρος αμφοτέρων των συμβαλλομένων και δη σε βάρος μεν του δανείζοντος η υποχρέωση για παροχή του δανείσματος, σε βάρος δε του δανειζομένου η υποχρέωση για απόδοση αυτού, η οποία, όμως, τελεί υπό την αναβλητική (νομική) αίρεση της δόσης αυτού από τον δανείζοντα. Η δεύτερη (υποχρέωση απόδοσης του δανείου) γεννιέται με τη δόση του δανείου, που συνιστά εκπλήρωση και άρα επιφέρει απόσβεση της πρώτης (Α.Π. 1081/2015). Περαιτέρω, κατά το άρθρο 436 του Α.Κ., η ενοχή αποσβέννυται με καταβολή.

Επειδή στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της [παραγράφου 5 του άρθρου 15](#) του (ΚΝΤΧ), ορίζεται ότι για κάθε εγγραφή γενικά στα βιβλία που αφορά σε κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς ή από εμπορικές εταιρείες ή επιχειρήσεις, η οποία δεν ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ., που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νόμιμα από αυτά, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%.

Επειδή, παρότι ο χρόνος φορολόγησης της πράξης κατάθεσης που προβλέπεται από το άρθρο 15 παρ. 5 περίπτωση γ' τέταρτο εδάφιο του ΚΤΧ, είναι ο χρόνος στον οποίο συντελείται το εν λόγω γεγονός, ο χρόνος καταβολής των αναλογικών τελών χαρτοσήμου είναι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα της εγγραφής των πράξεων κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, βάσει της διάταξης του άρθρου 3 παράγραφος 1 δευτέρου εδαφίου του ΚΤΧ.

Επειδή, *«οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γενεί (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.*

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. 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, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνση τους.

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) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

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.....

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).

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, 4463/1997). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, δια της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983)

- 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 (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 870/1979).» (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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν

διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 190/2009, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα συναγομένης βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του προβλεπόμενου από τις ανωτέρω διατάξεις τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία, οι οποίες αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣΤΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και εάν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣΤΕ 1367- 8/1989). Δεν απαιτείται, όμως, να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητώς, σε σύμβαση δανείου (ΣΤΕ 73/1990). Εξ άλλου, απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία αποδόσεώς του. Συνεπώς, συμφώνως με τις ως άνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδεύματιά, η οποία "λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν" (ΣΤΕ 3178/2013, 3529/2010, 190/2009, 90/2009, 6172, 4287/1995, 460/1994, 2073/1989).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 460/1994, ως προς τις προϋποθέσεις απόδειξης της καταβολής του δανείου από την εγγραφή στα βιβλία, απαραίτητο στοιχείο είναι η συμφωνία περί αποδόσεως των χρημάτων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τόσο από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, όσο και από την από 13/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου στη φορολογία χαρτοσήμου προκύπτουν τα ακόλουθα για το επίμαχο έτος:

Από το διενεργηθέντα έλεγχο στους αναλυτικούς λογαριασμούς πελατών εξωτερικού (ενεργητικού) της προσφεύγουσας, προέκυψε ότι διατηρούσε λογαριασμούς πελατών με τις επιχειρήσεις «...», (με κωδικό πελάτη 301086) και «...» (με κωδικό πελάτη .). Από την ανάλυση των

επιμέρους κινήσεων των ως άνω λογαριασμών προέκυψε ότι στην υπό κρίση περίπτωση οι εν λόγω λογαριασμοί περιείχαν κινήσεις εμπορικού χαρακτήρα (αγοραπωλησίες – επιστροφές), καθώς και κινήσεις ταμειακού χαρακτήρα, με πιστώσεις χρηματικών ποσών που δεν μπορούσαν να αναχθούν σε συγκεκριμένες εμπορικές κινήσεις .

Περαιτέρω ο έλεγχος αναγνωρίζοντας ότι οι αντίστοιχες πιστώσεις συνιστούν δάνειο, καταλόγισε το τέλος χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ στο ως άνω τέλος, για την επίμαχη περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1^α του Κ.Ν.Τ.Χ., θεωρώντας ότι δεν αφορούν σε προκαταβολές για μελλοντικές αγοραπωλησίες.

Επειδή, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: **«Λογιστικό σύστημα (accounting system): Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ..., ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις».**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες καταβολές χρημάτων, (πιστώσεις) που έγιναν εντός του έτους 2017 από τις προαναφερόμενες αλλοδαπές εταιρείες του Ομίλου ., προς την προσφεύγουσα αφορούν σε μέλλουσες αγοραπωλησίες προϊόντων της (προκαταβολές), για τις οποίες έγιναν σχετικές εγγραφές στα βιβλία της, σε πίστωση των λογαριασμών των εταιρειών αυτών.

Επειδή περαιτέρω, από το Παράρτημα Δ – ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ του Ν. 4308/2014, προκύπτει ότι τα ποσά των διαφόρων λογαριασμών των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων που σχετίζονται με το λειτουργικό κύκλωμα της δραστηριότητας της οντότητας εμφανίζονται στο κονδύλι «Εμπορικές απαιτήσεις», μαζί με το λογαριασμό 30 «Πελάτες». **Οι προκαταβολές δε των πελατών εμφανίζονται σε ξεχωριστό λογαριασμό.** Οι λογαριασμοί της ομάδας 3, παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο. Βάσει δε της Σύνδεσης σχεδίου λογαριασμών και του Ισολογισμού του υποδείγματος Β.1.1 οι λογαριασμοί

30.01.03 (Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών) και 30.02.03 (Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών) μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου τους, να εμφανίζονται στο κονδύλι «Έσοδα επόμενων χρήσεων» και ο λογαριασμός 30.03 μπορεί, αναλόγως του περιεχομένου του, να εμφανίζεται στο κονδύλι «Λοιπές υποχρεώσεις».

Επειδή ως προς τις προκαταβολές χρημάτων επί πώλησεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ελλείπει ειδικής διάταξης νόμου και δεδομένου ότι οι προκαταβολές αυτές θα συμψηφισθούν με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, με τη βασική προϋπόθεση, ότι αυτές χορηγούνται, για συγκεκριμένη πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η οποία (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) θα πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν αποδεικνύεται, ο ως άνω ισχυρισμός από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν οι αντίστοιχες συμβάσεις, που να αναφέρονται στις επίμαχες προκαταβολές, αλλά ούτε και τηρήθηκαν τα οριζόμενα από το Ν. 4308/2014.

Επειδή με την παρούσα προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα η από 30/05/2017 Επιστολή Ενημέρωσης της νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας «...», με την οποία πληροφορήθηκε, ότι για λόγους διοικητικής της λειτουργίας, θα καταβάλλει για λογαριασμό της θυγατρικής της εταιρίας «...» στην προσφεύγουσα το τίμημα για όλες τις αγορές και τις παραγγελίες που θα εκτελεστούν για λογαριασμό της ως άνω θυγατρικής εταιρίας.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν αντίγραφα των καρτελών των ως άνω εταιρειών, από τις οποίες προκύπτουν όχι μόνον οι επίμαχες καταβολές χρημάτων, (πιστώσεις), στην προσφεύγουσα, αλλά και πωλήσεις εμπορευμάτων-προϊόντων της προσφεύγουσας προς τις ως άνω επιχειρήσεις του εξωτερικού και συγκεκριμένα: α) προς την επιχείρηση «...», (με κωδικό πελάτη ...) πωλήσεις συνολικού ύψους 1.398.540,29 €, β) προς την επιχείρηση «...» (με κωδικό πελάτη ...) πωλήσεις συνολικού ύψους 558.199,10 € και γ) προς την επιχείρηση «...» (με κωδικό πελάτη ..) πωλήσεις συνολικού ύψους 2.877.149,30 €. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και από την Έκθεση Ελέγχου επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προσφεύγουσας, του Ορκωτού Ελεγκτού Λογιστή της εταιρίας «...». Από την ως άνω δε Έκθεση Ελέγχου προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις «...» και «...» είναι παράλληλα και προμηθευτές της.

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Από τον αναλυτικό λογαριασμό πελάτης «...» (κωδικός πελάτη ...) πιστωτικό υπόλοιπο (υποχρέωση), κατά την 31/12/2017 ύψους 2.994.377,69 €.
- Από τον αναλυτικό λογαριασμό πελάτης «...», (κωδικός πελάτη ...) πιστωτικό υπόλοιπο (υποχρέωση), κατά την 31/12/2017 ύψους 6.910.519,91 €.

- Από τον αναλυτικό λογαριασμό πελάτης «....» (κωδικός πελάτη ..) κατά την 31/12/2017 υπόλοιπο μηδέν. Συγκεκριμένα ο ως άνω λογαριασμός κατά την 29/12/2017 εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 735.813,62 € και με συμψηφιστική εγγραφή μεταξύ συναλλασσομένων (μεταφορά υπολοίπου), το υπόλοιπο μηδενίζεται.

Επειδή οι αιτιολογίες στις εγγραφές των βιβλίων, οι σχετικές με το ως άνω δάνειο φερόμενες πιστώσεις, έχουν την ένδειξη "απόδειξη είσπραξης ...". Η κρίση αυτή του ελέγχου περί πιστώσεων που έχουν ως αιτία 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 για το υπό κρίση έτος, (Σ.Τ.Ε. 1288/1989), και επομένως δε συντρέχουν κατ' άρθρο 15 παρ. 1α του Κ.Ν.Τ.Χ. όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν την έννοια της δανειακής σύμβασης, της οποίας τα σχετικά έγγραφα αναπληρώνονται από τις οικείες αντίστοιχες εγγραφές της προσφεύγουσας στα βιβλία της.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προκαταβολές χρημάτων ποσού ύψους **9.904.897,60 €**, (2.994.377,69 + 6.910.519,91), δόθηκαν **γενικά και αόριστα**, για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και δεδομένου ότι **δεν αποδεικνύεται** ότι ήταν γνωστές και συγκεκριμένες κατά το χρόνο χορήγησης τους και αφορούν σε συγκεκριμένες πωλήσεις, **θεωρούνται ως χρηματοδότηση, της προσφεύγουσας λήπτριας των εν λόγω προκαταβολών και συνιστούν απλή κατάθεση χρημάτων, αποδεικνυόμενη από εγγραφή στα βιβλία της προσφεύγουσας και υποκείμενη, εκ του λόγου τούτου, στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου** ύψους 1%, βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ του ΚΝΤΧ. Με τις διατάξεις δε του άρθρου 6 παρ 1 του Ν.Δ. 4535/1964, στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά ποσοστό 20% εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την εφαρμογή της παρ. 5γ, εδαφ. δ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. για τις συναλλαγές της με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις του εξωτερικού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό **.../15-10-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «....» και **την τροποποίηση** της με αριθμ. **.../13-09-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ως προς την εφαρμογή της παρ. 5γ, εδαφ. δ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. επί του ποσού των 9.904.897,60 €, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου Δ.Ο.Υ.	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-δήλωσης
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	11.195.535,68	9.904.897,60	9.904.897,60
Χαρτόσημο	0,00	223.910,71	99.048,98	99.048,98
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)		44.782,14	19.809,80	19.809,80
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		111.955,36	49.524,49	49.524,49
Εισφορά ΟΓΑ - πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ		22.391,07	9.904,90	9.904,90
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	403.039,28	178.288,17	178.288,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	178.288,17 €			

Σημειώνεται ότι επί του οφειλόμενου τέλους θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

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

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