



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 15/01/2019



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: 63

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

## 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 **17-09-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** ....., με διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή ζωικών ή φυτικών λιπασμάτων και διεύθυνση έδρας στην ..... του Ν. .... Τ.Κ. .... –νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμ. |..... /**12-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,

οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) της με αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων, έτους 2012, δ) της με αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, έτους 2012, ε) της με αριθμ. .... **/12-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, στ) της με αριθμ. .... **/12-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) προσδιορισμού διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και ζ) της με αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, 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 **17-09-2018** 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. .... **/12-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, αλλά επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες ζημιές στο ύψος των 796.881,28 €, έναντι των δηλωθέντων ύψους 952.567,73 €, καθότι προστέθηκαν στα φορολογικά αποτελέσματα της επιχείρησης λογιστικές διαφορές ύψους 147.431,56 € και έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο ύψους 8.254,89 €.

-Με την υπ' αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 5.185,71 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 4.674,92 € , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.860,63 €.

-Με την υπ' αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων της διαχειριστικής περιόδου

01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 3.872,86 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 3.491,39 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.364,25 €.

-Με την υπ' αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 239,47 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 215,89 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 455,36 €.

-Με την υπ' αριθμ. .... **/12-07-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015, της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικό πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω ανακριβούς αποτίμησης στοιχείου απογραφής (συμμετοχές) και πλημμελούς τήρησης του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980).

-Με την υπ' αριθμ. .... **/12-07-2018** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997, της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικό πρόστιμο ύψους 10.300,00 €, καθότι υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 § 5 του ν. 2238/1994 και με βάση το εκδοθέν φύλλο ελέγχου δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή και επειδή δεν εκδόθηκε το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.

-Με την υπ' αριθμ. .... **/12-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χαρτόσημο ύψους 77.678,61 €, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου ύψους 15.535,72 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 70.027,27 €, καθώς και εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα ως άνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 14.005,45 €, ήτοι, συνολικό ποσό 177.247,05 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογιών εισοδήματος, Φ.Π.Α., Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας, Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, προστίμων άρθρων 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 4 ν. 2523/1997, καθώς και Τελών Χαρτοσήμου στη χρήση 2012, από την Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό και με τις ΠΟΛ. 1159/2011 & 1038/2012, δυνάμει της υπ' αριθμ. 530/27-12-2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης .

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ελέγχου ύψους 151.725,03 €, έναντι των δηλωθέντων ύψους 4.293,47 € και επιπλέον ποσό ύψους 8.254,89 €, που αφορούσε σε προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού χρήσης. Μεταξύ των ως άνω λογιστικών διαφορών περιλήφθηκε ποσό ύψους 110.311,50 €, το οποίο καταχωρίστηκε σε λογαριασμό εξόδων της ομάδας 6, το οποίο σύμφωνα με το σχετικό λογιστικό σημείωμα, αφορούσε σε αποθέματα που διατέθηκαν κατά το στάδιο της παραγωγής σε διάφορους παραγωγούς προς χρήση. Επίσης, στις ως άνω λογιστικές διαφορές περιλήφθηκε το ποσό ύψους 12.353,46 €, το οποίο αντιστοιχεί στους τεκμαρτούς τόκους που υπολογίστηκαν επί λογαριασμών που λειτουργούσαν ως μεικτοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί. Από τις κινήσεις των μεικτών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών υποκρύπτονταν άτυπος δανεισμός, για το οποίο δεν είχαν αποδοθεί τα αντίστοιχα ποσά τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1<sup>α</sup> του Κ.Ν.Τ.Χ. Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό 43.00.01.00.000 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, καταχώθηκε ποσό ύψους 3.700.000,00 €, το οποίο αφορούσε σε καταθέσεις μετόχων για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου, προερχόμενο εξ απογραφής από τη χρήση 2011. Επειδή η ως άνω αύξηση κεφαλαίου δεν πραγματοποιήθηκε, ο έλεγχος, κατ'εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, θεώρησε τις ως άνω καταθέσεις ως ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρία και προσδιόρισε χαρτόσημο 1%, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20% επί του χαρτοσήμου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... /17-09-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω τυπικών πλημμελειών ως προς την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου.

2) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης νομικής και πραγματικής αιτιολογίας ως προς την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος. Ειδικότερα, ο έλεγχος αβασίμως δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό ύψους 110.311,50 €, το οποίο αφορούσε σε απόθεμα που διατέθηκε σε παραγωγούς προς χρήση και εξαγωγή συμπερασμάτων με σκοπό τη δοκιμή νέων προϊόντων, καθότι η δαπάνη αυτή πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης και η οποία διενεργήθηκε στο πλαίσιο της οικονομικής αποστολής, της αποβλέποντας στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της. Επιπλέον, εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι μεικτοί τρεχούμενοι λογαριασμοί που διατηρούσε η εταιρία με τις εταιρίες ..... και .....,

υπέκρυπταν άτυπο δανεισμό και προσδιόρισε προς τούτο τεκμαρτούς τόκους ύψους 12.353,46 €, τους οποίους πρόσθεσε στο φορολογητέο αποτέλεσμα της επιχείρησης, καθότι από κανένα στοιχείο της σχετικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης δεν προκύπτει η συνυμολόγηση ενός τέτοιου δανείου. Τέλος, επικαλείται εσφαλμένη μεταφορά υπολοίπων από προηγούμενο ελεγχόμενο έτος, για το οποίο είχε επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου.

3) Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης νομικής και πραγματικής αιτιολογίας ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

4) Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης ..... /2018 λόγω παντελούς αοριστίας της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου ως προς την σύναψη δανειακής σύμβασης.

5) Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης της με αριθμ. .... /2018 πράξης λόγω εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας των διατάξεων του ΚΤΧ (άρθρο 15 παρ. 5γ, εδάφιο τέταρτο) περί χαρτοσήμου καταθέσεων μετόχων για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου ως καταθέσεων ταμειακής διευκόλυνσης.

6) Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης της με αριθμ. .... /2018 πράξης λόγω εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας των διατάξεων του Ν. 1041/1980- Περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

7) Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης της με αριθμ. .... /2018 πράξης ( μη νόμιμη η επιβολή προστίμου στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι η λήπτρια εταιρεία όφειλε λόγω της μη αύξησης του κεφαλαίου να επιστρέψει τα χρήματα στους καταθέσαντες μετόχους).

8) Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης της με αριθμ. .... /2018 πράξης λόγω παράβασης της αρχής “ne bis in idem” και της αρχής της αναλογικότητας.

9) Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης της με αριθμ. .... /2018 πράξης λόγω μη ορθού χρόνου φορολογίας και υποβολής σε τέλος χαρτοσήμου, του ποσού 3.700.000,00 €.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας επισημαίνουμε τα εξής :**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

**Επειδή**, περαιτέρω, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.....»

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ. 1260/06-12-2013** μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο, με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσης της».

**Επειδή** περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1073/17-04-2018** με θέμα (Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170) διευκρινίζεται ότι: «1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. ... Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:....».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι αμέσως μετά την έκδοση της με αριθμ. .... /27-12-2016 εντολής μερικού ελέγχου και συγκεκριμένα, μια ημέρα μετά την έκδοση της, αποστάλθηκε με συστημένη ταχυδρομική επιστολή (RE ..... GR) η με αριθμ. Πρωτ. .... ειδοποίηση-γνωστοποίηση, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμ. .... /27-12-2016 εντολή περί διενέργειας ελέγχου και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2012, αλλά και της δυνατότητας υποβολής αρχικών και εκπρόθεσμων δηλώσεων κατά τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4446/2016.

**Επειδή** επιπλέον, μετά την έκδοση της με αριθμ. .... /17-4-2018 πολυγραφημένης διαταγής της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, περί κοινοποίησης των εντολών ελέγχου, επιδόθηκε στις 25/4/2018, ήτοι, την πρώτη ημέρα του ελέγχου, η με αριθ. πρωτ. .... /25-4-2018 γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

**Επειδή** από τα προαναφερθέντα προκύπτει, ότι τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τον κώδικα και τις εγκυκλίους, διαδικασία, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της επιχείρησης περί πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου με συνέπεια την απώλεια δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για την ελεγχόμενη χρήση, θα πρέπει να απορριφθεί ως αναληθής και αβάσιμος.

**Ως προς το πρώτο σκέλος του δεύτερου ισχυρισμού, περί μη νόμιμης αναγνώρισης της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνης ύψους 110.311,50 €, επισημαίνονται τα εξής :**

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι : «1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών), .....»

**Επειδή**, με την εγκύκλιο 3/24-11-1992, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις της παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : « 11.1. Σε ποιες περιπτώσεις εκδίδεται δελτίο αποστολής. Το δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, ανεξάρτητα αν γίνει διακίνηση των αγαθών, β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής αγαθών για διακίνηση από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. ή από πρόσωπο που αρνείται την έκδοσή του, γ) σε κάθε άλλη περίπτωση που γίνεται διακίνηση αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό. Π.χ. διακίνηση αγαθών προς το υποκατάστημα, αποθήκη, εργοτάξιο, για επεξεργασία, φύλαξη, δειγματισμό, δωρεάν διάθεση, κ.λ.π....»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά

ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....

φ) Των δώρων της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος για τη συνολική αξία των δώρων αυτών. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.

.....

20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.

Για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση περίπτωσης από τον κατάλογο αυτόν, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση ή η επαγγελματική ένωση στην οποία ανήκει ή η ελεγκτική υπηρεσία δικαιούται να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αίτηση, εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής, προκειμένου να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική επιτροπή η οποία συνιστάται για το σκοπό αυτόν στο πιο πάνω Υπουργείο. Μέχρι την 30ή Ιουνίου 2005 εκδίδεται νέα απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία επιφέρονται οι μεταβολές για τις οποίες γνωμοδότησε, σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιτροπή, κατόπιν της άνω αίτησης ή εισήγησης της υπηρεσίας ή και αυτεπαγγέλτως. Η αναγνώριση των τυχόν επιπλέον αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών είναι δεσμευτική και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, εφόσον είναι εκκρεμείς. Τυχόν αφαίρεση αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση. Με την ίδια διαδικασία θα ορίζονται κάθε χρόνο οι μεταβολές στις περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1.Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

**Επειδή**, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από

υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του, ...»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:..... ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.»

**Επειδή** με την περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 30, παρέχεται στο υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τη διάθεση δώρων μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων. Επομένως και για τα εν λόγω δώρα και δείγμα παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τους οποίους επιβαρύνθηκαν οι εισροές τους (ΦΠΑ αγοράς), καθότι για τη διάθεση των δώρων αυτών και δειγμάτων προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β' παρ. 2 του άρθρου 7 του κώδικα ΦΠΑ, εφόσον διατίθενται από τον υποκείμενο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης.

**Επειδή** η έννοια των μικρών δώρων μικρής αξίας (μέχρι 10 ευρώ) και δειγμάτων, καθώς και οι προϋποθέσεις μη υπαγωγής τους σε ΦΠΑ καθορίζονται με την ΑΥΟ Π. 7015/1986, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. Με την εν λόγω απόφαση διευκρινίζονται τα ακόλουθα : « Έννοια δώρων : Τα δώρα είναι κινητά αγαθά μέχρις αξίας 10 € και προσφέρονται από τον υποκείμενο (επιχείρηση κλπ) στο φόρο, σε πελάτες του ή και στο κοινό χωρίς κανένα άμεσο αντάλλαγμα, με σκοπό την

προαγωγή των επαγγελματικών σχέσεων αυτού και της προβολής της επιχείρησης. Τα αγαθά που δίνονται ως δώρα δεν μπορούν να αποτελούν μέρος μιας διαδοχικής σειράς προσφορών προς το ίδιο πρόσωπο, ούτε να υπερβαίνουν στη συνολική τους αξία σε ένα διαχειριστικό έτος το ποσοστό ένα στα εκατό (1%) των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης για το έτος αυτό. Έννοια δειγμάτων : Δείγματα είναι κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο (επιχείρηση κλπ) στο φόρο, σε πελάτες του ή και στο κοινό χωρίς κανένα άμεσο αντάλλαγμα, με σκοπό τη διαφημιστική προβολή των δειγματοζόμενων αγαθών. Πρέπει να είναι όμοια με τα πωλούμενα, κατασκευαζόμενα ή παραγόμενα από την επιχείρηση, να περιέχουν στην προσφερόμενη συσκευασία αριθμό τεμαχίων κλπ. μικρότερο απ'ότι στην κανονική εμπορική συσκευασία, να φέρουν την ένδειξη « Δείγμα Δωρεάν» και να προσφέρονται σε λογικές ποσότητες. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης ότι τα διατεθέντα χωρίς αντάλλαγμα αγαθά, διατέθηκαν ως δώρα ή δείγματα και μάλιστα κατά τρόπο σύμφωνο, με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για κάθε κλάδο επιχειρήσεων ανεξάρτητα αν αυτές έχουν τεθεί από το Υπουργείο Εμπορίου ή άλλο τυχόν αρμόδιο Υπουργείο το Υπουργείο Οικονομικών κλπ. βαρύνει τον υποκείμενο στο φόρο.»

**Επειδή** εξάλλου, με το αριθμ. πρωτ. 1081649/439/22-11-2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση διάθεσης αγαθών σε πελάτες – επιτηδευματίες δωρεάν, μπορεί τα αγαθά αυτά να αναγράφονται επί των τιμολογίων χωρίς αξία, αλλά με την ένδειξη ότι πρόκειται για αυτοπαράδοση αγαθών και με την προϋπόθεση να εκδίδεται μια συγκεντρωτική μηνιαία απόδειξη αυτοπαράδοσης για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α. Στη μηνιαία αυτή απόδειξη αναγράφονται τα είδη και οι ποσότητες των δωρεάν διατιθέμενων αγαθών, η αξία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, καθώς και οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών τιμολογίων. Σημειώνεται ότι με την ανωτέρω λύση αντιμετωπίζεται και η υποχρέωση εφαρμογής της Α2-3619/28-05-2008 Αγορανομικής Διάταξης, σύμφωνα με την οποία τα δωρεάν προϊόντα που δίνονται σε πελάτες πρέπει να απεικονίζονται επί των εκδιδόμενων τιμολογίων (που περιλαμβάνουν τα αγαθά που τιμολογούνται κανονικά) αναγράφοντας την ένδειξη «δώρο».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην περίπτωση της δωρεάν διάθεσης αγαθών, δηλαδή της διάθεσης αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ο διαθέτων τα αγαθά θεωρείται από πλευράς Φ.Π.Α. ως ο τελικός καταναλωτής. Συνεπώς η βούληση του νομοθέτη είναι να εξομοιώσει με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κάθε δωρεάν διάθεση αγαθών και να την υπαγάγει σε Φ.Π.Α. καθώς σε διαφορετική περίπτωση η πράξη αυτή θα καθίστατο εκ των πραγμάτων αφορολόγητη. Άλλωστε, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει αποφανθεί παγίως ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των τελικών καταναλωτών των οικείων αγαθών, δια της υποχρεωτικής υπαγωγής της τελικής χρήσης τους σε ΦΠΑ, εφόσον έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Συγκεκριμένα το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ότι « το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας (ήδη άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/EK) εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεως του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κάθε δωρεάν διάθεση, από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησής του, δηλαδή κάθε διάθεση αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ανεξαρτήτως εάν αυτή γίνεται για σκοπούς συναφείς ή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής, εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών (εξ επαχθούς αιτίας) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και υπόκειται στο φόρο, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η από 12/07/2018 έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, πραγματοποίησε στις 31/12/2012 λογιστική εγγραφή με παραστατικό το λογιστικό σημείωμα ..... /-31/12/2012, στην οποία χρέωσε το λογαριασμό 64.06.01.00.098 «λοιπές Δωρεές» σε πίστωση του λογαριασμού 78.10.01.00.999 «έσοδα ιδιοχ/νων αποθεμάτων». Με την παραπάνω εγγραφή, η ελεγχόμενη παρουσίαζε, σύμφωνα με την αιτιολογία επί του λογιστικού σημειώματος, την δωρεάν παροχή αποθεμάτων σε παραγωγούς προς χρήση και εξαγωγή συμπερασμάτων.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, το βάρος της απόδειξης ότι τα διατεθέντα χωρίς αντάλλαγμα αγαθά, διατέθηκαν ως δώρα ή δείγματα βαρύνει τον υποκείμενο στο φόρο, ενώ για την κατοχύρωση της ως άνω συναλλαγής δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο κανένα παραστατικό διακίνησης, ήτοι, δελτίο αποστολής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του Π.Δ. 186/1992, αλλά ούτε και οποιαδήποτε σύμβαση με παραγωγούς και κανένα πιστοποιημένο αποτέλεσμα από την υποτιθέμενη πειραματική διεργασία.

**Επειδή** η αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής, των οριζόμενων δαπανών στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994, αλλά και αυτών που ορίζονται στις διοικητικές λύσεις και στην δικαστηριακή νομολογία, είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

**Επειδή** η δωρεάν χορήγηση ειδών ή δειγμάτων προς τους πελάτες της, υπερβαίνει, στη φορολογία εισοδήματος το ποσό των 15,00 €, δε δύναται να την εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της.

**Επειδή** η αξία και η ποσότητα που φαίνεται ότι διατέθηκε είναι δυσανάλογη με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αφού ξεπερνά το 50%, ενώ ακόμη και συσχετιζόμενα τα παραπάνω μεγέθη με την προηγούμενη χρήση που υπήρχε αυξημένος τζίρος πάλι το ποσοστό της δωρεάς είναι δυσανάλογο του μεγέθους της επιχείρησης.

Κατόπιν των παραπάνω ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το ποσό των **110.311,50€**, και ορθά το πρόσθεσε ως λογιστική διάφορα στο φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, ενώ επαύξησε κατά το ίδιο ποσό, τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης, τις οποίες επαναπροσδιόρισε στο ύψος των 303.516,01 € αντί των δηλωθέντων 193.204,51 €, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς το δεύτερο και τρίτο σκέλος του δεύτερου ισχυρισμού, το τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής:**

**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: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε 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 τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ».

**Επειδή** στην παρ. 1 εδ. α' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/28-7- 31 ΦΕΚ 239 Α') υπόκειται στο τέλος χαρτοσήμου της παρ. 1 του άρθρου 14 του ίδιου Κώδικα (αναλογικά τέλη επί

εμπορικών εγγράφων) ορίζεται ότι : «Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε 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, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοδήποτε τρόπον συντεταγμένου εγγράφου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη γ' περίπτωση 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 υπο εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς η 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 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.....

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουσών 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) διά την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.

**Επειδή**, περαιτέρω, στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (131 Α') ορίζεται ότι "Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον διά την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου ...".

**Επειδή** «ως **δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός** χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο ανωτέρω λογαριασμός 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. Δια του τρόπου 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 (Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/ 1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

....

**γ) Δάνεια μεταξύ εμπορικών εταιρειών.** Τα δάνεια αυτά υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. Ια 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.....

### **109. Τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί**

• Ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι, συνεπώς, η σύμβαση, με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν, ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές, οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμισθούν χωριστά, αλλά να μπουν σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα 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).

β. Οι τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί είναι, από λογιστικής πλευράς, ένας διπλός πίνακας, ο οποίος έχει αριστερά το «Δούναι» («Χρέωση»), στο οποίο εγγράφεται παν ότι χορηγεί ο συντάσσων τον λογαριασμό στον μετ' αυτού συναλλασσόμενο τρίτο, και δεξιά το «Λαβείν» («Πίστωση»), στο οποίο εγγράφεται παν ότι ο συντάσσων τον λογαριασμό λαμβάνει από τον τρίτο ή παρ' άλλου, για λογαριασμό του τρίτου.

**2. Ουσιώδη στοιχεία.** Τα ουσιώδη στοιχεία του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι τα εξής:

α. Συμφωνία (σύμβαση) των συμβαλλόμενων μερών (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ.Πατρ. 170/1926).

β. Αμοιβαίες καταβολές χρηματικών ποσών (Εφ. Πατρ. 170/1926), τα οποία ο λήπτης αποκτά κατά κυριότητα, δυνάμενος να διαθέσει αυτά κατά την απόλυτη κρίση του, άμα τη παραλαβή τους (Εφ. Πατρ. 595/1901, 217/1903). Οι καταβολές, δε, αυτές πρέπει να είναι πραγματικές και όχι εικονικές.

γ. Υποχρέωση του λήπτη να εγγράψει ισάξια πίστωση στον λογαριασμό του αποστολέα (Εφ. Πατρ. 594/1906), επειδή η αποστολή και η πίστωση αποτελούν τα ουσιώδη στοιχεία του συμφηφισμού, στον οποίο αποβλέπουν τα συμβαλλόμενα μέρη.

δ. Υποχρέωση των συμβαλλόμενων μερών προς συμφηφισμό των αμοιβαίων χρεοπιστώσεων, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού, απομένοντος απαιτητού μόνο του εξ αυτού υπολοίπου (Εφ. Αθ. 216/1910, Εφ. Θεσ. 21/1918, Εφ. Πατρ. 323/1905, 594/1906).

**3. Χαρακτηριστικά.** Τα χαρακτηριστικά του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού συνοψίζονται στα εξής κύρια σημεία:

α. Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός:

- Είναι συναλλαγή, συναπτόμενη δυνάμει συμβάσεως.

- Είναι συναλλαγή αμφοτεροβαρής και επαχθής, επειδή κάθε συμβαλλόμενος δρα ιδιοτελώς και όχι από ελευθεριότητα.

- Είναι συναλλαγή ανταλλακτική, επειδή ο αποστολέας, έναντι της αποστελλόμενης αξίας, έχει ως αντάλλαγμα την υπέρ αυτού εγγραφή σχετικής πίστωσης.

**β.** Στον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς, δεν υφίσταται τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός όταν από το περιεχόμενο του προκύπτει, ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

**γ.** Στον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό οι επί μέρους απαιτήσεις χάνουν την αυτοτέλεια και την ατομικότητά τους (Α.Π. 918/1978, Εφ. Αθ. 7100/ 1975, 186/1979).

**δ.** Στον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, ως δικαστικά επιδιώξιμη απαίτηση είναι μόνο το υπόλοιπο, που προκύπτει από το κλείσιμο του λογαριασμού (Α.Π. 34/1974, 434/1975, Εφ. Αθ. 7100/1975, Εφ. Θεσ. 401/1977).

**ε.** Στον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, οι επί μέρους απαιτήσεις μπορεί να προέρχονται από διάφορες αιτίες, όπως, από χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές(π.χ. από δάνεια, καταθέσεις), από εμπορικές συναλλαγές (π.χ. από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας) κ.λπ. (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 264/1975, Φορ.Εφ.Αθ. 3596/1969, Δ.Φ.Δ. Πειρ. 290/65, κ.λπ.).

**στ.** Στον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό τα ποσά, που αναγράφονται σ' αυτόν, μπορεί να αποφέρουν τόκους (τρεχούμενος τοκοφόρος δοσοληπτικός λογαριασμός) μπορεί και όχι (απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός).

**ζ.** Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός ισχύει και μεταξύ τρίτων μη εταίρων ή μετόχων (Διοικ. Δικ. Φορ. Παραβ. 2573/1959).

**η.** Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται ως τέτοιος βάσει του περιεχομένου και κατά την κρίση των συμβαλλόμενων μερών (Πρωτ. Πειρ. 1784/1965, Υπ. Οικ. Εγκ. 128/1955, Τ. 3812/Πολ. 257/1955).

**θ.** Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός διαφέρει από την παρακαταθήκη, γιατί, σε αντίθεση με αυτή, δεν υφίσταται υποχρέωση παράδοσης χρηματικής ποσότητας ίσης με τη ληφθείσα.

**ι.** Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός παρακολουθείται, από λογιστικής πλευράς, σε σχετικό υπολογαριασμό του Λογαριασμού 33 «Χρεώστες διάφοροι» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....

**5. Μορφές υπό τις οποίες εμφανίζεται στην πράξη ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και η, κατά περίπτωση, αντιμετώπιση του από πλευράς τελών χαρτοσήμου. Στη συναλλακτική πρακτική, ο τρεχούμενος λογαριασμός εμφανίζεται, συνήθως, υπό τρεις μορφές, ήτοι:**

(α) ως απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, (β) ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και (γ) ως μικτός τύπος απλού και δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, ήτοι, λογαριασμού, ο οποίος περιέχει στοιχεία τόσο απλού, όσο και δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Ειδικότερα:

**A. Απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός.**

**α. Έννοια.** 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.

**β. Μη υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου του απλού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.** Ο απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που έχει το ανωτέρω περιεχόμενο, δεν υπόκειται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, τόσο γιατί δεν υπάρχει διάταξη νόμου, που να προβλέπει την υπαγωγή αυτού σε τέλος χαρτοσήμου, όσο και γιατί ο λογαριασμός αυτός, στην προκειμένη περίπτωση, δεν έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, προϋπόθεση απαραίτητη, κατά το νόμο (Κ.Τ.Χ.), για την υπαγωγή του σε τέλος χαρτοσήμου (βλέπετε σχετικά αμέσως κατωτέρω «Β» περίπτωση). Ο ως άνω λογαριασμός, στην ανωτέρω περίπτωση, εξομοιώνεται με απλό λογιστικό λογαριασμό, ο οποίος μεταβάλλεται, απλώς, δια των ανάλογων χρεοπιστώσεων.

**B. Δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός.**

**α. Έννοια.** Ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Συνεπώς, 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. Δια 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.).

**β. Υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.** 1. Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί, κατά νόμον, τις ανωτέρω προϋποθέσεις, και χαρακτηρίζεται, εκ του λόγου τούτου, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, ήτοι,

ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής. Έτσι, οι δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί:

- Των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. Ια Κ.Τ.Χ.) ή 3% (άρθρο 13 παρ. Ια Κ.Τ.Χ.), κατά περίπτωση.

- Των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης υ-πόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. Ια Κ.Τ.Χ.).

- Των λοιπών περιπτώσεων υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, α-νάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων (άρθρα 15 παρ. Ια ή και 13 παρ. Ια Κ.Τ.Χ.).

- Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω, κατά περίπτωση, τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι: (α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων. Θα πρέπει, δηλαδή, να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης, και κάθε, δε, ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι, έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης (και Εφ.Αθ. 3222/1979), και (β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

- Σχετικά με τα ανωτέρω επισημαίνουμε, επίσης, και τα εξής:

- Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ως άνω, κατά περίπτωση, τέλη χαρτοσήμου, εφόσον από το περιεχόμενο του και μόνο συνάγεται, ότι ο λογαριασμός αυτός είναι πράγματι δανειακός. Εάν, συνεπώς, ένας τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός τιτλοφορηθεί στα λογιστικά βιβλία, απλώς, ως δανειακός, ενώ από το περιεχόμενο του προκύπτει, ότι ο εν λόγω λογαριασμός δεν είναι δανειακός, ο λογαριασμός αυτός δεν θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου, γιατί η υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού δεν εξαρτάται μόνο από τον τίτλο του, αλλά, κυρίως, από το περιεχόμενο του.

- Πέρα του τέλους χαρτοσήμου, που επιβάλλεται επί του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, δεν θα επιβάλλεται και τέλος χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (Φορ. Εφ. Πειρ. 522/1969).

- Ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογούμενου, για το λόγο, ότι οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα Χαρτοσήμου (άρθρο 15 παρ. 5γ', τελευταίο εδάφιο Κ.Τ.Χ.) αποβλέπουν στη διευκόλυνση των φορολογούμενων και όχι στην επιβάρυνσή τους (Υπ. Οικ. Τ. 3812/Πολ. 257/1955, Εγκ. 128/1955 και Πρωτ. Πειρ. 1784/1965).

- Σε περίπτωση, που ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός συνήφθη μεταξύ δύο επιτηδευματιών (π.χ. μεταξύ εταιρειών) και το οφειλόμενο επ' αυτού τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε από τον επιτηδευματία, στον οποίο έγινε η κατάθεση, δεν οφείλεται και άλλο τέλος

χαρτοσήμου από τον άλλο επιτηδευματία, από τα βιβλία του οποίου προκύπτει, ότι κατέθεσε στον πρώτο το σχετικό ποσό.

• Στην πράξη ενδέχεται να δημιουργηθεί θέμα, σχετικά με το εάν οι διατάξεις νόμων, που προβλέπουν απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου των δανειακών εν γένει συμβάσεων, μπορεί να τύχουν εφαρμογής ή όχι, εφόσον συντρέχει, περίπτωση, και επί των δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών. Φρονούμε, ότι η απάντηση, εν προκειμένω, πρέπει να είναι καταφατική, γιατί και ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, εφόσον λειτουργεί ως τέτοιος λογαριασμός, θεωρείται, **ότι αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, η οποία (σύμβαση), απλώς, κινείται και λειτουργεί κατ' ειδικό τρόπο.**

2. Οι αναλήψεις από δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό δεν υπόκεινται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου (Πρβλ. άρθρα 15 παρ. 1β ή 13 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., άρθρο 25 παρ. 2 Ν. 2873/2000 - Διοικ. Δικ. Φορ. Παραβ. 1325/1960).

**γ. Υπολογισμός του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου επί δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.**

1. Υπολογισμός του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου επί ενός δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Εάν, κατά την εντός ορισμένης διαχειριστικής περιόδου διακίνηση ενός δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, προκύπτει διαδοχικά είτε χρεωστικό, είτε πιστωτικό υπόλοιπο, λόγω της συνδρομής περισσότερων πράξεων (καταθέσεων), στις οποίες οι συμβληθέντες εναλλάσσουν αμοιβαία τη θέση του πιστωτή ή του οφειλέτη, το προσήκον τέλος χαρτοσήμου (2% ή 3%), για κάθε τέτοια διαχειριστική περίοδο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού, είτε του πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής αυτής περιόδου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, και, συνεπώς, ένα μόνο από τα υπόλοιπα αυτά, ήτοι, το μεγαλύτερο χρεωστικό ή το μεγαλύτερο πιστωτικό, θα υπαχθεί σε χαρτοσήμανση και όχι και τα δύο. Το υφιστάμενο, δε, χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), το οποίο υπολογίζεται, για την εξεύρεση του, κατά περίπτωση, μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου, στην οποία αυτό μεταφέρεται (Σ.τ.Ε. 2485/1966, 2486/1966, Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 181/1964, 368/1964, 290/1965, κ.λπ.).

Με την προαναφερόμενη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου εσκοπήθη η αποφυγή της καταβολής πολλαπλών αναλογικών τελών χαρτοσήμου στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός παρουσιάζει μεγάλη κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων.

• **Προϋπόθεση, για την ειδική, κατά τ' ανωτέρω, χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι, όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως**

τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στην περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. Ια ή 13 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

• Σημειώνεται, ότι η προπαρατεθείσα διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου δεν εφαρμόζεται επί συμβάσεων παροχής πιστώσεων σε ανοικτό λογαριασμό (Σ.τ.Ε. 316/1966, 264/1975, 4112/1976, κ.λπ.).

2. Υπολογισμός του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου επί περισσότερων δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών. Εάν μεταξύ των ίδιων προσώπων τηρούνται δύο χωριστοί λογαριασμοί, ήτοι, ένας χρεωστικός και ένας πιστωτικός, και υπάρχει θέληση, για συγχώνευση αυτών σε έναν και μόνο, υπάρχει, και στην περίπτωση αυτή, δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και επομένως, για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπόλοιπου οι λογαριασμοί αυτοί, για τον υπολογισμό του τέλους, θα πρέπει να ενοποιηθούν σε έναν.

Επίσης, εάν μεταξύ των ίδιων προσώπων δεν τηρήθηκε ένας δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, αλλά περισσότεροι, για την εξεύρεση του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου οι περισσότεροι αυτοί λογαριασμοί θα πρέπει να συγχωνευθούν και το τέλος χαρτοσήμου να επιβληθεί στο μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο (Διοικ. Δικ. Φορ. Παραβ. 1444/1961). Φρονούμε, ότι, και στην περίπτωση αυτή, ελλείψει διάταξης νόμου, η συγχώνευση των λογαριασμών πρέπει να εναπόκειται στη βούληση και των δύο ενδιαφερόμενων προσώπων.....

**δ. Απόδοση τον οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου επί δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών.** Το τέλος χαρτοσήμου, που οφείλεται επί των δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, Θα πρέπει να αποδίδεται στο Δημόσιο, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ήτοι, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής της σχετικής πράξης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης....

**ε. Υπεύθυνοι, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου, που οφείλεται επί δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών.** 1. Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 33 παρ. 1 και 40 παρ. 1β (νυν άρθρο 1 παρ. 1 Ν. 2523/1997) του Κώδικα Χαρτοσήμου, προκειμένου περί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, οι οποίοι προκύπτουν από εγγραφές στα τηρούμενα από τους συμβαλλόμενους βιβλία, κάθε ένας από τους συμβαλλόμενους είναι υπόχρεος, για την καταβολή ολόκληρου του ποσού του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου, λόγω της αλληλέγγυας ευθύνης όλων των συναλλασσόμενων, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου. Για την

πληρωμή, όμως, του προστίμου η υποχρέωση είναι αυτοτελής, για κάθε έναν από τους παραβάτες. Εάν, δε, αυτός, που κατέβαλε το τέλος χαρτοσήμου, δεν είναι και ο πραγματικός οφειλέτης, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αυτός έχει δικαίωμα αναγωγής κατά των πραγματικών οφειλετών (Σ.Τ.Ε. 2485/1966, 2486/1966).

2. Σε περίπτωση, που ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός συνήφθη μεταξύ δύο εμπόρων (επιτηδευματιών) και το οφειλόμενο επ' αυτού τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε από τον έμπορο (επιτηδευματία), στον οποίο έγινε η κατάθεση, δεν οφείλεται και άλλο τέλος χαρτοσήμου από τον άλλο έμπορο (επιτηδευματία), από τα βιβλία του οποίου προκύπτει, ότι κατέθεσε στον πρώτο το σχετικό ποσό. Και τούτο, γιατί το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου, στην προκειμένη περίπτωση, θα επιβληθεί μία και μόνο φορά....

**στ. Τύχη τον χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.** 1. Με την ανωτέρω διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, όπως προαναφέρθηκε, ότι το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο υφίσταται κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους του, κατά περίπτωση, χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου, στην οποία αυτό μεταφέρεται.

2. Όπως έχει κριθεί (Υπ. Οικ. Τ. 3812/Πολ. 257/1955, Εγκ. 128/1955 και Πρωτοβ. Πειρ. 1784/1965), ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογούμενου, για το λόγο, ότι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου αποβλέπουν στη διευκόλυνση των φορολογούμενων και όχι στην επιβάρυνσή τους. Συνεπώς, **το υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού μιας διαχειριστικής περιόδου εάν μεταφερθεί**, κατά την κρίση του φορολογούμενου, **στην επόμενη χρήση**, επίσης, σε δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, **το υπόλοιπο αυτό θα ληφθεί υπόψη, για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου**, προκειμένου να υπολογισθεί το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κατά το τέλος της χρήσης της διαχειριστικής περιόδου (Πρβλ. Δευτ. Αθ. 865/1965). Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση, σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3%, κατά περίπτωση. Σημειώνεται, ότι εάν το παραπάνω υπόλοιπο, το οποίο χαρτοσημάνθηκε, κατά τ' ανωτέρω, με τέλος χαρτοσήμου 1%, ως απλή

κατάθεση, μεταφερθεί και στη μεθεπόμενη χρήση, επίσης, ως απλή κατάθεση, δεν θα υπαχθεί σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, επειδή το υπό-λοιπο αυτό έχει ήδη χαρτοσημανθεί, ως απλή κατάθεση, στην προηγούμενη χρήση. Τούτο, φυσικά, ισχύει με την προϋπόθεση, ότι δοσοληπτικός λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου και τη μεθεπόμενη αυτή χρήση.....

### **Γ. Μικτός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός.**

**α. Έννοια.** Ως μικτός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει στοιχεία τόσο απλού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, όσο και στοιχεία δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Πρόκειται, δηλαδή, για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, ο οποίος περιέχει δοσοληψίες τόσο από εμπορικές συναλλαγές (πώλησης αγαθών με πίστωση του τιμήματος, προκαταβολές μετρητών μελλουσών αγοραπωλησιών, κ.λπ.), όσο και από χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές (δάνεια, καταθέσεις χρημάτων).

**β. Υπαγωγή στο τέλος χαρτοσήμου του μικτού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.** Ο μικτός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. Ια ή 13 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης, ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

**γ. Υπολογισμός του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου επί του μικτού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.** 1. Ως προς τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου, που οφείλεται επί του μικτού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, ακολουθείται η εξής διαδικασία: Για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου στο τέλος χρήσης, επί του οποίου θα υπολογισθεί το ως άνω τέλος χαρτοσήμου, δεν θα λαμβάνονται υπόψη, δηλαδή, θα αφαιρούνται, τα ποσά της χρέωσης ή της πίστωσης, που προέρχονται από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή τιμήματος μέλλουσας αγοραπωλησίας και γενικά από εμπορική συναλλαγή, που δεν συνιστά δάνειο ή κατάθεση, και τούτο, γιατί ο νόμος (άρθρο 15 παρ. 5γ, τελευταίο εδάφιο, Κ.Τ.Χ.) υποβάλλει σε χαρτοσήμανση, όπως προαναφέρθηκε, τον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, που έχει ως αιτία αυτού δανειακή σύμβαση και όχι κάθε αλληλόχρεο λογαριασμό, που κινείται με διάφορες αιτίες, δια χρεοπιστώσεων μεταξύ δύο προσώπων, τα οποία τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (και Σ.τ.Ε. 264/1975, 2968/1979, Φορ. Εφ. Αθ. 3596/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/ 1985, Δευτ. Φορ. Δικ. Πειρ. 290/1965, Δευτ. Πατρ. 368/1964, κ.λπ.).

2. **Δια του, κατά τ' ανωτέρω, υπολογισμού του τέλους χαρτοσήμου ο μικτός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται σε χαρτοσήμανση μόνο, για το μέρος του περιεχομένου του, που συνιστά δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δηλαδή, λογαριασμό με πλείονες πράξεις καταθέσεων και αναλήψεων.**

δ. Απόδοση τον τέλους χαρτοσήμου, που οφείλεται επί τον μικτού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, και υπεύθυνοι, για την καταβολή του τέλους αυτού στο Δημόσιο. Τύχη του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου τον λογαριασμού αυτού, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο. Για τα θέματα αυτά ισχύουν και εφαρμόζονται ανάλογα αυτά, που αναφέρονται στα αντίστοιχα θέματα του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού (ανωτέρω περίπτωση «B»),

Τα δάνεια, που κινούνται ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. Ια ή 15 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα.....» (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 209, 578-590).

**Επειδή**, από τα άρθρα 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 συμβαλλόμενων 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**, από τις ανωτέρω διατάξεις, που ερμηνεύονται σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. και του άρθρου 12 του ν.δ.3717/ 1957, συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε «τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός», δηλαδή οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεοπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων που τελούν ως προς κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη, εναλλασσόμενη εκάστοτε, θέση δανειστή και οφειλέτη, 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 επιτηδεύματός να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, που συνιστούν, κατά το νόμο, την έννοια της συμβάσεως δανείου 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 1701/1990, 2683/1988, 3313/1987, 3088/1985, ΔΕΑ5668/2013, 5669/2013, 5671/2013, 1058/2012, 1209/2011).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η από 12/07/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου, η φορολογική αρχή από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών πελάτη- προμηθευτή, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρία, διατηρούσε με τις εταιρίες «.....» και «.....», λογαριασμούς, οι οποίοι περιείχαν κινήσεις τόσο εμπορικών συναλλαγών (αγοραπωλησίες, επιστροφές, εκπτώσεις, προκαταβολές αγορών, απόδοση ενοικίων κλπ.), όσο και κινήσεις ταμειακού χαρακτήρα με μεταφορές χρηματικών ποσών που δεν μπορούσαν να αναχθούν σε συγκεκριμένες εμπορικές κινήσεις. Επίσης στους λογαριασμούς αυτούς, εντοπίστηκαν και συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ των δυο λογαριασμών που δεν ανταποκρίνονταν σε πραγματικές συναλλαγές και πραγματοποιούνταν εκτός του ρυθμιστικού πλαισίου των αρχών που όριζε το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980). Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος χαρακτήρισε τους ως άνω λογαριασμούς, ως δανειακούς τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς, για τους οποίους οφείλεται τέλος χαρτοσήμου συνολικού ύψους 40.678,61 € (2% στο ποσό ύψους 2.033.930,36€), πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου ύψους 8.135,72 € ( 20% επί του χαρτοσήμου) για τις χρηματικές συναλλαγές με τις εταιρίες «ΖΟΥΡΑΣ ΦΑΡΜ Α.Ε.», και «ΒΙΟΚΟΤ Α.Ε.» , κατ'εφαρμογή των ερμηνευτικών διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Στο ως άνω συμπέρασμα, κατέληξε ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του, τις παρακάτω παραμέτρους :

- **Το είδος των κινούμενων λογαριασμών.** Η προσφεύγουσα, προκειμένου να παρακολουθεί τις εκατέρωθεν ταμειακές κινήσεις με τις εταιρείες ..... και ..... επέλεξε να κινεί λογαριασμούς Πελάτη–Προμηθευτή κατά παράβαση των διατάξεων των αρχών του Ε.Γ.Λ.Σ και όχι τους οριζόμενους από το Ε.Γ.Λ.Σ 33.0\*\*, 35.\*\* ή αντιστοίχως 53.\*\*, με προφανή σκοπό να αποκρύψει τις ταμειακές κινήσεις και να αλλοιώσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εμφανίζοντας μεγάλα υπόλοιπα σε λογαριασμούς παρακολούθησης εμπορικών πράξεων.
- **Τον τρόπο τήρησης και ενημέρωσης των κινούμενων λογαριασμών.** Για κάθε μια από τις δύο αντισυμβαλλόμενες, η προσφεύγουσα παρακολουθούσε τις ταμειακές κινήσεις σε δυο λογαριασμούς που κινούνταν παράλληλα, έτσι ώστε από την εξέταση μόνο του ενός

λογαριασμού να μη προκύπτουν σαφή αποτελέσματα. Η ενοποίηση όμως των δύο καταδεικνύει ότι οι λογαριασμοί κινούνταν ως δοσοληπτικοί με εκατέρωθεν χρεοπιστώσεις και εναλλαγές στο είδος του υπόλοιπου (χρεωστικό-πιστωτικό). Επιπλέον, από τον έλεγχο των κινήσεων προκύπτει ότι η επιχείρηση άλλοτε χρέωνε και πίστωνε τους λογαριασμούς με αρνητικά πρόσημα, ενώ πολύ συχνά εμφάνιζε πιστώσεις στον λογαριασμό του Ενεργητικού – Πελάτες για χρήματα που λάμβανε και χρεώσεις στο λογαριασμό του Παθητικού – Προμηθευτές για χρήματα που έδινε. Ο προφανής στόχος ήταν να υποκρυφθεί η πραγματική δανειακή σχέση που υπήρχε με τις άλλες επιχειρήσεις.

- **Την αιτιολογία των ταμειακών εγγραφών.** Σε όλες τις ταμειακές κινήσεις μεταξύ των εταιρειών η προσφεύγουσα εμφανίζει ως αιτιολογία κατά τη λογιστική εγγραφή τη φράση «ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ», παραπέμποντας ξεκάθαρα σε υφιστάμενη μόνιμη (δανειακή) σχέση. Η προσφεύγουσα δεν δίνει καμία επιπλέον επεξήγηση για τον λόγο των κινήσεων και σαφώς δεν μπορεί να ισχυριστεί ότι αποτελούν τυχαίες ή συγκυριακές κινήσεις, παραπέμπουσες έστω και έμμεσα σε χρηματικές διευκολύνσεις.
- **Την συχνότητα των ταμειακών εγγράφων.** Ο αριθμός των ταμειακών κινήσεων που εμφανίζεται στους συγκεκριμένους λογαριασμούς Πελατών – Προμηθευτών είναι πολύ μεγάλος. Ενδεικτικά, με τη ..... ξεπερνά τις εκατόν πενήντα ανά ελεγχόμενο έτος. Το συγκεκριμένο γεγονός καταδεικνύει με emphaticό τρόπο ότι οι υπό χαρτοσήμανση ταμειακές κινήσεις δεν έχουν σε καμία περίπτωση χαρακτήρα περιστασιακό που να αποσκοπεί σε πρόσκαιρη εξυπηρέτηση προβλημάτων ρευστότητας αλλά αποτελούν μέρος μιας υποκρυπτόμενης άτυπης δανειακής σύμβασης, η οποία εξελίσσεται και παρακολουθείται στους συγκεκριμένους λογιστικούς λογαριασμούς.
- **Το χρηματικό ύψος των ταμειακών κινήσεων.** Τα ποσά που κινούνται στους συγκεκριμένους λογαριασμούς σε πολλές περιπτώσεις αφορούν εκατοντάδες χιλιάδες ευρώ (εμφανίζονται κινήσεις ύψους 1.300.000,00€, 800.000,00€, 400.000,00€ και άλλες), γεγονός που δεν συνάδει με τυχαίες και αιφνίδιες ταμειακές διευκολύνσεις αλλά παραπέμπει ευθέως σε μια μόνιμη δανειακή σχέση.
- **Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εμφανίζονται οι ταμειακές κινήσεις.** Όπως προέκυψε α) από τον παρόντα έλεγχο που εξέτασε και τις χρήσεις 2010-2011, β) από τον έλεγχο της χρήσης 2009 που διενήργησε το Κέντρο Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ) στην εταιρεία ..... και εμπλέκει και την ....., γ) από την πληροφοριακή έκθεση χαρτοσήμου του Σ.Δ.Ο.Ε, που αφορούσε την επιχείρηση ..... για τις χρήσεις 2010-2013 και ενέπλεκε και την ....., η συγκεκριμένη πρακτική των ταμειακών κινήσεων μεταξύ των εταιρειών αυτών δεν είχε συγκυριακό χαρακτήρα αλλά αποτελούσε μια μόνιμη επιλογή. Συνδυάζοντας τα παραπάνω με το γεγονός ότι τα χρηματικά ποσά που κινούνταν και τα υπόλοιπα που εμφανίζονται σε όλα τα

έτη παρέμεναν σε μεγάλα ύψη, εξάγεται το ίδιο συμπέρασμα: ότι οι κινήσεις αυτές αφορούσαν σχέσεις άτυπου δανεισμού και δεν αποτελούσαν μεμονωμένες και τυχαίες κινήσεις χρηματικών διευκολύνσεων.

- **Τη νομική μορφή και τις σχέσεις των εταιρειών.** Στους εν λόγω λογαριασμούς παρακολουθούνται ταμειακές κινήσεις μεταξύ κεφαλαιουχικών εταιρειών και ειδικά με τη ....., με την οποία παρουσιάζονται οι μεγαλύτερες και περισσότερες κινήσεις. Ωστόσο, δεν υπάρχει καμία εμφανής σχέση σύνδεσης. Κατά τον έλεγχο, δεν επιδείχθηκε ούτε απόφαση ούτε κάποια έγκριση από Γ.Σ, προκειμένου να επεξηγηθεί το είδος των κινήσεων ή ο λόγος αυτών. Από την ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογίας χαρτοσήμου και τη σχετική νομολογία, συνάγεται ότι οι ταμειακές διευκολύνσεις ή οι προσωρινές καταθέσεις αφορούν τις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες μέτοχοι ή εταίροι ή και πρόσωπα που εμπλέκονται εν γένει στην διοίκηση καταθέτουν χρηματικά ποσά με σκοπό να διευκολυνθεί η λαμβάνουσα τα ποσά αυτά εταιρεία. Κατά συνέπεια, δεν υφίσταται η έννοια της χορήγησης ταμειακών διευκολύνσεων από την επιχείρηση προς τους εταίρους ή προς τους συμμετέχοντες στη διοίκησή της και πολύ περισσότερο σε άλλες κεφαλαιουχικές εταιρείες και επομένως όταν χορηγούνται τέτοιου είδους παροχές σε εταίρους, μετόχους, μέλη της διοίκησης ή τρίτους, αυτές συνιστούν δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα. Συμπερασματικά, μια ταμειακή σχέση μεταξύ δυο άσχετων κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων δεν θα μπορούσε να αποτελεί τίποτε άλλο πέρα από μια δανειακή σχέση. Επιπροσθέτως και όσον αφορά τις Ανώνυμες εταιρείες, στις διατάξεις του άρθρου 23α του ν. 2190/1920 «Νομοθεσία Α.Ε.», οι οποίες είναι ιδιαίτερα περιοριστικές ως προς τέτοιου είδους συναλλαγές, **δεν γίνεται αναφορά περί ταμειακών διευκολύνσεων αλλά μόνο περί δανείων** που ενδέχεται να δοθούν σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου και με τις προϋποθέσεις και τους όρους που ειδικότερα περιγράφονται στο ως άνω άρθρο. Σχετικές αναφορικά με το χαρακτηρισμό των κινήσεων ως δανείων είναι και οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 2238/94.
- **Τα συμπεράσματα της πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε.** Το Σ.Δ.Ο.Ε Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, ενεργώντας ύστερα από σχετική εντολή και έγγραφο του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, προέβη σε έλεγχο της εταιρείας ..... Από την εξέταση των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι οι λογαριασμοί ΠΕΛΑΤΗ – ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ με τις εταιρείες ..... και ..... χρησιμοποιούνταν, κατά παράβαση του λογιστικού σχεδίου π.δ. 1123/80, ως μεικτοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί που υπέκρυπταν άτυπες δανειακές σχέσεις και κατ' επέκταση πρέπει να χαρτοσημανθούν ως τέτοιοι με 2,4%. Το Σ.Δ.Ο.Ε δηλαδή, εξετάζοντας αντισυμβαλλόμενο της ελεγχόμενης και διαπιστώνοντας την ίδια πρακτική αναφορικά με την τήρηση των λογαριασμών, κατέληξε στο ίδιο συμπέρασμα για ύπαρξη επί της ουσίας δανειακών σχέσεων που παρακολουθούνται σε μεικτούς τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς.

- **Την έμμεση αποδοχή των συμπερασμάτων του ελέγχου.** Η ελεγχόμενη εταιρεία και οι αντισυμβαλλόμενες της ..... και ....., κάνοντας εφαρμογή των ερμηνευτικών διατάξεων του Κ.Τ.Χ, υπέβαλαν διαμέσου των νόμιμων εκπροσώπων τους στην υπηρεσία μας τα με αριθμ. πρωτ 18467, 18468, 18465 και 18466/17-04-2018 έγγραφα, με τα οποία αιτούνταν την συγχώνευση ανά ελεγχόμενο έτος των δυο λογαριασμών (πελάτη και προμηθευτή) που χαρακτηρίζονται ως υποκρυπτόμενοι δανειακοί, προκειμένου να προκύψει επί ενός λογαριασμού το μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο για χαρτοσήμανση. Με την παραπάνω κίνηση η προσφεύγουσα ουσιαστικά αποδέχεται τον χαρακτηρισμό των λογαριασμών ως μεικτών τρεχούμενων δανειακών δοσοληπτικών, αφού μόνο για την μορφή αυτών των λογαριασμών μπορεί να γίνει ενοποίηση και εκκαθάριση από εμπορικές πράξεις προκειμένου να εφαρμοστεί το σχετικό χαρτόσημο.

**Επειδή** εν προκειμένω ο εν λόγω λογαριασμός της προσφεύγουσας με την εταιρία “.....» εμφανίζει τα χαρακτηριστικά του μικτού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, καθώς από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι οι απαιτήσεις προέρχονται από διάφορες αιτίες, όπως από εμπορικές συναλλαγές και από χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές. Επιπλέον, οι ως άνω απαιτήσεις χάνουν την αυτοτέλεια τους και για κάθε καταχωριζόμενη πράξη, οι αντισυμβαλλόμενοι τελούν σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη θέση δανειστή οφειλέτη. Συνεπώς, ορθά από τον έλεγχο θεωρήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, και υπολογίστηκε χαρτόσημο 2%, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου κατ’εφαρμογή των ερμηνευτικών διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Αναφορικά με **τις χρηματικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρίας με την εταιρία «.....»,** και δοθέντος δε του γεγονότος, ότι από τον έλεγχο αφαιρέθηκαν οι εμπορικές και οι λοιπές μη χρηματικές πράξεις και ενοποιήθηκαν οι τηρούμενοι λογαριασμοί πελάτη και προμηθευτή της κάθε αντισυμβαλλόμενης με την προσφεύγουσα επιχείρηση, προέκυψε ένας ενοποιημένος λογαριασμός. Δεδομένου ότι, από την ενοποίηση των λογαριασμών πελάτη-προμηθευτή και από την εξέταση των κινήσεων του ως άνω ενοποιημένου τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού δεν εμφανίζεται εναλλαγή στη σχέση οφειλέτη-πιστωτή, ο εν λόγω λογαριασμός δεν λειτουργεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, αλλά φέρει τα χαρακτηριστικά της σύμβασης δανείου και συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 806 του Α.Κ., **για την οποία οφείλεται χαρτόσημο 2%, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου , στο συνολικό ποσό των πιστώσεων ύψους 394.335,54 €, κατ’εφαρμογή των ερμηνευτικών διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου της παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ..** Συνεπώς, το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου θα πρέπει να υπολογιστεί επί του συνόλου των πιστώσεων και όχι του μεγαλύτερου πιστωτικού υπολοίπου, δεδομένου ότι ως άνω λογαριασμός δε λειτουργεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νομίμως ο έλεγχος προσδιόρισε τεκμαρτούς τόκους ποσού 12.353,46 ευρώ, τους οποίους πρόσθεσε στο φορολογικό αποτέλεσμα της, γιατί δεν προκύπτει η συνολολόγηση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιρειών, ..... και ..... Ο ισχυρισμός αυτός, θα πρέπει να απορριφθεί επίσης ως αβάσιμος, καθώς στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, και συγκεκριμένα στις σελίδες 23 έως 25, αποδεικνύεται πλήρως ότι οι λογαριασμοί πελάτη προμηθευτή της προσφεύγουσας κατά την περίοδο από 01-01-2012 έως 31-12-2012 λειτουργούσαν είτε ως μεικτοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, είτε ως λογαριασμοί στους οποίους υποκρύπτονταν άτυπος δανεισμός.

Συνεπώς, με κριτήρια τις κινήσεις των λογαριασμών, τις μέρες διακράτησης του κάθε ποσού και το επιτόκιο των τρίμηνων γραμμάτων του Ελληνικού Δημοσίου, ορθά προσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή οι τεκμαρτοί τόκοι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 3 του ν. 2238/1994.

**Ως προς τον πέμπτο, έκτο, έβδομο και ένατο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή επικαλείται, ότι μετά την εισαγωγή στη Χώρα μας, με τις διατάξεις των άρθρων 17- 31 του Ν. 1676/1986, του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο οποίος κατ' άρθρο 18 §1° του νόμου αυτού, επιβάλλεται και στις πράξεις αύξησης του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στο φόρο αυτό πράξεων, συνεπώς και των πράξεων αύξησης του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου δεν υπόκειται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου. Στις πράξεις, δε, αυτές, που δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Εν προκειμένω, οι καταβολές των χρημάτων έγιναν με σκοπό την κάλυψη οικονομικών αναγκών της εταιρείας, με την αύξηση του κεφαλαίου της, προκειμένου η τελευταία να καλύψει τα απαιτούμενα κεφάλαια και να χρηματοδοτηθεί για την λειτουργία της.

Περαιτέρω, επικαλείται ότι ουδέποτε υπήρξε συμφωνία ή πρόθεση είτε δική της είτε των μετόχων της τα ανωτέρω χρηματικά ποσά να δοθούν ως δάνειο ή άλλη παροχή με σκοπό την επιστροφή τους στους μετόχους. Μόνος σκοπός ήταν η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Για τους λόγους αυτούς, οι ανωτέρω καταβολές των μετόχων της εταιρείας, δεν εμπίπτουν στην περίπτωση του άρθρ. 15 §5γ εδαφ. 4 περ.γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ. 28/1931. Η φορολογική αρχή, παραβλέποντας ότι όλες οι ένδικες καταβολές δεν ήταν δοσοληπτικές, αλλά εξαρχής έγιναν για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της, εφάρμοσε εσφαλμένα το Νόμο και επέβαλε σε αυτές χαρτόσημο 1% πλέον εισφοράς 20% υπέρ Ο.Γ.Α

**Επειδή** στο λογαριασμό 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου» της ενότητας 2.2.404 της ομάδας 4<sup>ης</sup>, του κεφαλαίου 2.2., του Π.Δ. 1123/1980 περί Γενικού Λογιστικού Σχεδίου,

**ορίζεται ότι :** «1. Στο λογαριασμό 43.00 «καταθέσεις μετοχών» παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους μετόχους για να καλυφτεί, μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας. Προϋποθέσεις για να κινηθεί ο λογαριασμός 43.00 είναι: (1) να μην έχει ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και (2) να έχει ληφθεί ανάλογη απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας. Στην περίπτωση που, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, απαιτείται απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, η ημερομηνία συγκλήσεως της καθορίζεται με την ίδια απόφαση του διοικητικού συμβουλίου και δεν απέχει περισσότερο από ένα έτος από την ημερομηνία της αποφάσεως αυτής. Ανάληψη των καταθέσεων της παραγράφου αυτής επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν πραγματοποιείται, είτε επειδή η πρόταση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας δεν εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της, όταν απαιτείται η έγκριση αυτή, είτε επειδή η ίδια η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανακαλείται από αυτό πριν ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία, όταν η αύξηση γίνεται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου.

Αμέσως έπειτα από την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, το υπόλοιπο του λογαριασμού 43.00 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο».

2. Στο λογαριασμό 43.01 «καταθέσεις εταίρων» παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους εταίρους των λοιπών, εκτός από τις ανώνυμες, εταιριών για να καλυφτεί η προσεχής αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που, μέσα σε ένα εξάμηνο αφότου οι εταίροι καταθέσουν τα σχετικά ποσά, δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, τα ποσά αυτά μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, σε τέλος χαρτοσήμου 1% υπόκειται κάθε εν γένει εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους, ή άλλα πρόσωπα προς εμπορικές εν γένει εταιρίες ή επιχειρήσεις, η οποία (εγγραφή) δεν ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ., υποβληθείσα στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσα νομίμως των τελών αυτών.

Για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει η κατάθεση να γίνεται, χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης, 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, κλπ.). Η παραμονή, δε, των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο

και, συνεπώς, δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (Σ.τ..Ε. 870/1979).

**Επειδή**, σχετικά επί της ανωτέρω διατάξεως του Κώδικα Χαρτοσήμου, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την απόφαση του 1470/2002, αποφάνθηκε ότι : «οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρίας ή από τρίτους στην εταιρία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, ανεξάρτητα αν, για τις καταθέσεις αυτές, είχε προηγηθεί ή όχι η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (ή του Δ.Σ.) της ανώνυμης εταιρίας, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Και τούτο, γιατί η αύξηση του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας, ως πράξη, συνιστώσα αντικείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, οποτεδήποτε γενόμενη, απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του περί Φ.Σ.Κ. Νόμου 1676/1986. Αντίθετη εκδοχή, περί επιβολής, δηλαδή, τέλους χαρτοσήμου στις καταθέσεις αυτές, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της κοινοτικής περί φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων Οδηγίας 69/335/1969 Ε.Ο.Κ.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο των λογαριασμών της γενικής λογιστικής διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό 43.00.01.00.000 εμφανίζεται ποσό ύψους 3.700.000,00 ευρώ, ως καταθέσεις μετόχων για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου. Το παραπάνω ποσό, όπως προκύπτει από τον ισολογισμό της επιχείρησης της χρήσης 2012, εμφανίζεται εξ απογραφής προερχόμενο από τη χρήση 2011. Επειδή στη συνέχεια, όπως πρόέκυψε από τον περαιτέρω έλεγχο, η επιχείρηση δεν προέβη σε καμία αύξηση κεφαλαίου κατά την ελεγχόμενη χρήση, διατηρώντας ωστόσο το παραπάνω ποσό στο σχετικό λογαριασμό.

**Επειδή**, από πλευράς Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ν. 1123/1980 - Περί Ε.Γ.Λ.Σ.), οι χρηματικές καταθέσεις των μετόχων των ανωνύμων εταιρειών, που προορίζονται για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου τους, παρακολουθούνται στον Λογαριασμό 43 «Ποσά προορισμένα, για αύξηση του κεφαλαίου». Ειδικότερα:

Στον λογαριασμό 43.00 «καταθέσεις μετόχων» παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους μετόχους ανώνυμης εταιρείας, για να καλυφθεί, ολικά ή μερικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας. Η σχετική διαδικασία της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να ολοκληρωθεί, κατά νόμον, το αργότερο μέσα σε ένα εξάμηνο, αφότου οι μέτοχοι καταθέσουν στην ανώνυμη εταιρεία τα σχετικά χρηματικά ποσά που προορίζονται για την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου.

Σε περίπτωση μη πραγματοποίησης της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας εντός του εξαμήνου, τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους καταθέτες, μεταφερόμενα από τον ανωτέρω λογαριασμό 43.00 στην πίστωση του ειδικού υπολογαριασμού του λογαριασμού 53 «πιστωτές διάφοροι» με χρέωση του οποίου καταβάλλονται στους μετόχους.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η περίπτωση της μη επιστροφής από την εταιρεία στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου της, δια της μη μεταφοράς των χρηματικών αυτών ποσών στους οικείους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με συνέπεια οι εμπορικές ως άνω εταιρείες να εκμεταλλεύονται προς όφελός τους τα χρηματικά αυτά ποσά για μεγάλο χρονικό διάστημα, το οποίο μπορεί να υπερβεί ακόμη και το ένα έτος, αποτελεί παράβαση των σχετικών διατάξεων του Ν.1041/1980 «περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Στην παραπάνω περίπτωση, εξαιτίας της μη μεταφοράς αυτής, δημιουργείται υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου και ειδικότερα του τέλους χαρτοσήμου 1% της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 5γ εδάφιο τέταρτο του Κώδικα Χαρτοσήμου, καθώς οι ανωτέρω χρηματικές καταθέσεις, μετά την πάροδο του έτους επί ανωνύμων εταιρειών, δεν θεωρούνται πλέον καταθέσεις γενόμενες επί σκοπώ αύξησης κεφαλαίου, αλλά ως απλές καταθέσεις. Άλλωστε, η μη ανάληψη αυτών εκ μέρους των καταθετών συνιστά σιωπηρή συναίνεση αυτών ως προς την παραμονή των εν λόγω χρηματικών καταθέσεων στην εταιρεία επί σκοπώ ταμειακής της διευκόλυνσης. Εξαιρετικά, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μη σιωπηρή συναίνεση του καταθέτη η περίπτωση κατά την οποία ο τελευταίος, αμέσως μετά τη λήξη του έτους ή εντός ευλόγου μικρού χρονικού διαστήματος από τη λήξη του έτους, αξίωσε, εξωδίκως ή δικαστικώς, την επιστροφή από την εταιρεία των κατατεθέντων από αυτόν χρημάτων και μάλιστα εντόκως.

**Επειδή** οι συγκεκριμένες καταθέσεις των 3.700.000 ευρώ παρέμειναν στον ίδιο λογαριασμό τουλάχιστον για τις χρήσεις 2013 και 2014, εμφανώς καταδεικνύουν ότι σκοπός της κίνησης αφορούσε αποκλειστικά σε ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας.

Υπό τα δεδομένα αυτά και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα διαπιστώθηκαν από τον Έλεγχο και αναλυτικά αναφέρονται και τεκμηριώνονται στην Έκθεση Ελέγχου, σε συνδυασμό και τα όσα αναφέρονται στις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ), προκύπτει η υποχρέωση της επιχείρησης, να μεταφέρει το ποσό που εμφανίζεται στο λογαριασμό 43.00.01.00.000 σε αντίστοιχους λογαριασμούς 53 \*\* υποχρεώσεων προς τους εταίρους και να επιστρέψει σε αυτούς τα χρήματα, δεδομένου ότι δε πραγματοποίησε την αύξηση κεφαλαίου το αργότερο έως την 31-12-2012.

Συνεπώς, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 παρ. 5γ εδάφιο τέταρτο του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, εφόσον η προσφεύγουσα διατήρησε για ίδια εκμετάλλευση και διευκόλυνση τα παραπάνω κεφάλαια, όφειλε να προχωρήσει σε χαρτοσήμανση αυτών ως καταθέσεων ταμειακής διευκόλυνσης των εταίρων προς την εταιρεία και επειδή ουδέποτε προέβη στις παραπάνω ενέργειες, ορθά καταλόγισε η φορολογική αρχή το προβλεπόμενο χαρτόσημο πλέον ΟΓΑ σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

### **Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής «ne bis in idem»**

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι η αρχή «ne bis in idem», η οποία κατοχυρώθηκε στο άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), έχει εφαρμογή όχι μόνο επί ποινικών κυρώσεων αλλά και σε περιπτώσεις που από τη σχετική νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή σοβαρών διοικητικών κυρώσεων, όπως είναι τα πρόστιμα μεγάλου ύψους. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της επικαλείται την με αριθμ. ΣτΕ 1091/2015 απόφαση του Δ΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

**Επειδή**, το κυρωθέν με τον ν. 1705/1987, 7ο Πρόσθετο Πρωτόκολλο της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), ορίζει στο άρθρο 4 παρ. 1 ότι : «Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους για μια παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού».

**Επειδή** με την ως άνω απόφαση, το Δ΄ Τμήμα έκρινε ότι η αρχή «ne bis in idem», που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ , έχει εφαρμογή όχι μόνον επί ποινικών κυρώσεων, αλλά και σε περιπτώσεις που από τη σχετική νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή σοβαρών διοικητικών κυρώσεων, όπως είναι τα πρόστιμα μεγάλου ύψους.

Στην συγκεκριμένη, ωστόσο, περίπτωση πρόκειται για πρόστιμα, τα οποία επιβλήθηκαν κατόπιν του Ελέγχου ως εξής:

α) πρόστιμο για μη ακριβή αποτίμηση στοιχείου απογραφής (συμμετοχές), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 και του άρθρου 28 παρ. 5γ που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στη περ. ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2αγ και παρ. 8στ του ν.2523/97, όπως ίσχυε. Το τελικό ύψος του προστίμου ανέρχεται σε 300 ευρώ, κατόπιν του περιορισμού του αρχικού προστίμου στο 1/3.

β) πρόστιμο για πλημμελή τήρηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (πδ 1123/1980) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 1 του Κ.Β.Σ που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στη περ ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/15 όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2αγ και παρ.6 του ν. 2523/97, όπως ίσχυε. Το τελικό ύψος του προστίμου ανέρχεται σε 300 ευρώ, κατόπιν του περιορισμού του αρχικού προστίμου στο 1/3.

Τα δύο ως άνω πρόστιμα συνολικού ύψους 600,00 ευρώ, αφορούν στην προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθμ. .... /12-07-2018

γ) πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και των τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, συνολικού ύψους 84.032,71 ευρώ, ποσό που είναι ενσωματωμένο στην με αριθμ. 326/12-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει αφενός, ότι δεν πρόκειται για περίπτωση σωρευτικής πρόβλεψης σοβαρών διοικητικών κυρώσεων που έχουν οιονεί ποινικό χαρακτήρα λόγω βαρύτητας, και αφετέρου, δεν υφίσταται ταυτότητα παράβασης, δεδομένου ότι οι ανωτέρω διοικητές κυρώσεις δεν συσχετίζονται με κανένα τρόπο και έχουν εντελώς διαφορετική νομική βάση επιβολής κατά την έννοια του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου, και ως εκ τούτου δε συντρέχει περίπτωση παραβίασης της αρχής «ne bis in idem», σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ .

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, εξάλλου, εν όψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 12/07/2018, εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας, Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, προστίμων άρθρων 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 4 ν. 2523/1997, καθώς και Τελών Χαρτοσήμου στη χρήση 2012, από την Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό ..... /17-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ. .... και συγκεκριμένα:**

**Α. την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:**

α) της με αριθμ. .... /12-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

β) της με αριθμ. .... /12-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,

γ) της με αριθμ. .... /12-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,

δ) της με αριθμ. .... /12-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,

ε) της με αριθμ. .... /12-7-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,

στ) της με αριθμ. .... /12-7-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,

**Β. Την τροποποίηση** της υπ'αρ. .... /12-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, ως προς την εφαρμογή της παρ. 1, εδαφ. α' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. , χαρτοσήμου 2 % πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου επί του ποσού των 394.335,54 €, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

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

**Α. Ως προς το εισόδημα**

| Αρ.πράξης      | Οικονομικό έτος 2013<br>Διαχ. Περ. (1/1-1/12/2012) | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|----------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| ..... /12-7-18 | Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά                          | -796.881,28      | -796.881,28       |

**Β. Ως προς το Φ.Π.Α.**

| Αρ.πράξης      | Διαχ. Περ. 01/01-31/12/2012 | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|-----------------------------|------------------|----------------|
| ..... /12-7-18 | Αξία φορολογητέων εκροών    | 303.516,01       | 303.516,01     |
|                | Αξία φορολογητέων εισροών   | 186.718,19       | 186.718,19     |
|                | Φόρος εκροών                | 39.453,48        | 39.453,48      |
|                | Υπόλοιπο φόρου εισροών      | 34.267,77        | 34.267,77      |
|                | Πιστωτικό υπόλοιπο          |                  |                |
|                | Χρεωστικό υπόλοιπο          | 5.185,71         | 5.185,71       |
|                | Πρόσθετοι φόροι             | 4.674,92         | 4.674,92       |
|                | Υπόλοιπο φόρου για καταβολή | 9.860,63         | 9.860,63       |

**Γ. Ως προς τον παρακρατούμενο φόρο Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων**

| Αρ.πράξης      | Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 –<br>31/12/2012 | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|---------------------------------------------|------------------|----------------|
| ..... /12-7-18 | Ακαθάριστες αποδοχές                        | 229.628,48       | 229.628,48     |
|                | φόρος                                       | 9.631,45         | 9.631,45       |
|                | Διαφορά φόρου                               | 3.872,86         | 3.872,86       |
|                | Πρόσθετος φόρος                             | 3.491,39         | 3.491,39       |
|                | Συνολικό ποσό για καταβολή                  | 7.364,25         | 7.364,25       |

**Δ. Ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011**

| Αρ.πράξης      | Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 –<br>31/12/2012 | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|---------------------------------------------|------------------|----------------|
| ..... /12-7-18 | Εισόδημα επιβολής εισφοράς                  | 229.628,48       | 229.628,48     |
|                | Ποσό εισφοράς                               | 1.017,16         | 1.017,16       |
|                | Διαφορά εισφοράς                            | 239,47           | 239,47         |
|                | Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας                | 215,89           | 215,89         |
|                | Σύνολο εισφοράς                             | 455,36           | 455,36         |

**Ε. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015**

| Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015                                    | Βάσει<br>Ελέγχου | Βάσει<br>Απόφασης |
|-----------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| Υπ'αρ. .... /12-07-2018 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-<br>31/12/2012 | 600,00           | 600,00            |

**ΣΤ. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2238/1994**

| Πρόστιμο εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2238/1994                | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
|-------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|
| Υπ'αρ. .... /12-07-2018 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012 | 10.300,00     | 10.300,00      |

**Ζ. Ως προς τα Τέλη Χαρτοσήμου**

| Αρ.πράξης      | Διαχ/κή Περίοδος<br>01/01/2012 –<br>31/12/2012                                                             | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ  | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ -<br>ΕΛΕΓΧΟΥ |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|----------------------------------|
| ..... /12-7-18 | Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρ/μου                                                                           | 5.733.930,36      | 4.635.814,34      | 1.098.116,02                     |
|                | Χαρτόσημο                                                                                                  | 77.678,61         | 55.716,29         | 21.962,32                        |
|                | ΟΓΑ Χαρτοσήμου                                                                                             | 15.535,72         | 11.143,26         | 4.392,46                         |
|                | Πρόστιμο άρθρου<br>Πρόστιμο άρθρου 58<br>και τόκοι άρθ. 53 ν.<br>4174/2013 στα τέλη<br>χαρτοσήμου (44,53%) | 70.027,27         | 52.668,60         | 17.358,67                        |
|                | Εισφορά ΟΓΑ -<br>πρόστιμο άρθρου 58 και<br>τόκοι άρθ. 53 ν.<br>4174/2013 στην<br>εισφορά ΟΓΑ(44,53%)       | 14.005,45         | 10.533,72         | 3.471,73                         |
|                | <b>σύνολο</b>                                                                                              | <b>177.247,05</b> | <b>130.061,87</b> | <b>47.185,18</b>                 |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.