



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 02/11/2020

Αριθμός απόφασης: **1645**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την από **10-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/07-09-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμ./**04-05-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθμ./**04-05-2020**

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 10-06-2020** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/07-09-2020** συμπληρωματικού υπομνήματος 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.**/04-05-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 4.178,51 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 835,70 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 2.089,26 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 417,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.521,32 €.**

-Με την υπ' αριθμ.**/04-05-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 4.976,27 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 995,25 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 2.488,14 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 497,63 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.957,29 €.**

Οι ανωτέρω πράξεις ερείδονται στην από 04/05/2020 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., δυνάμει των υπ' αριθμ. και**/12-12-2019** σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Από τον έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού 53.14.0000 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους» προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση διευκολύνθηκε ταμειακά από τον εταίρο της κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2016-31/12/2017 με χρηματικά ποσά ύψους 413.650,00 € και 243.950,00 € για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, τα οποία αφορούσαν σε καταθέσεις χρημάτων, έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης, επί των οποίων καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή

τέλη χαρτοσήμου 1%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη , σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του ως Κ.Ν.Τ.Χ.

- Από τον έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού 33.08.0001 «Δοσοληπτικός λογαριασμός Σ.» προέκυψαν αναλήψεις του εταίρου, ποσών 4.200,75 € και 699,46 € για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, επί των οποίων καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή τέλη χαρτοσήμου 1%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη , σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του ως Κ.Ν.Τ.Χ.
- Από τον έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού «30.05.00.0002 «.....» προέκυψαν καταθέσεις χρημάτων με μορφή προκαταβολών (πιστωτικό υπόλοιπο) ύψους €53.320,00 στο έτος 2017, από την εταιρία «.....» – ΑΦΜ, με διακριτικό τίτλο «.....» συνδεδεμένη επιχείρηση, (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4172/2013), επί των οποίων καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή τέλη χαρτοσήμου 1%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη , σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του ως Κ.Ν.Τ.Χ.
- Από τον έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού 33.07.00.0000 «Δοσοληπτικός Λογαριασμός εταίρου, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, δεδομένου ότι περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, με μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο στο έτος 2017 ποσό 99.828,89€ (στις 23-05-2017), επί του οποίου καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 15 παρ.1α και παρ 5γ'Κ.Τ.Χ.

Συνοψίζοντας, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι ποσά 417.850,75 € και 397.798,35 € που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. ως ακολούθως:

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡ/ΜΟΥ	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡ/ΜΟΥ 1%	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡ/ΜΟΥ 2%	ΟΓΑ ΧΑΡΤ/ΜΟΥ 20%	ΣΥΝΟΛΟ €
2016	417.850,75	4.178,51		835,70	5.014,21
2017	397.798,36	2.979,69	1.996,58	995,25	5.971,52

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/10-06-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- Εσφαλμένη ερμηνεία, ελλιπής αιτιολογία και πλημμελής εφαρμογή των κρίσιμων διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου. Ειδικότερα:

✚ Παράνομη η επιβολή τελών χαρτοσήμου δανείου επί τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, που δεν έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση. Συγκεκριμένα οι λογαριασμοί 33.07.00.000 και 33.08.0001 «Δοσοληπτικός Λογαριασμός εταίρου», δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, καθώς δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός δεν είναι οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός, που κινείται εκ διαφόρων αιτιών, με χρεοπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων που τελούν ως προς κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη, εναλλασσόμενη θέση δανειστή και οφειλέτη, αλλά μόνον ο «*τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός*» που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου (βλ. ΣτΕ 2911/1993, 1701/1990, 2134/1987, 2618/1984, 2968/1979 κ.ά.). Για την επιβολή ειδικότερα του προβλεπόμενου τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπλήρωση του σχετικού εγγράφου περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνολολόγηση της σύμβασης αυτής (ΣτΕ 1666/ 1991, 314/ 1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣτΕ 1367- 8/ 1989). Δεν απαιτείται, όμως, να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣτΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Δ.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία "λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν". Επομένως, παράλειψη της μνείας περί ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας δανείου στην πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου ή στην έκθεση ελέγχου στην οποία αυτή στηρίζεται ή παράλειψη της μνείας στα έγγραφα περί ύπαρξης έγγραφης σύμβασης δανείου, καθιστά την πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου νομικώς πλημμελή. (βλ. Δ.Εφ.Αθ. 1340/2012, 1209/2011, 3384/2020). Κατόπιν των ανωτέρω, οι επίμαχες κινήσεις (αναλήψεις και καταθέσεις), συγκροτούν απλό τρεχούμενο τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, μη υποκείμενο σε τέλη χαρτοσήμου.

✚ Αντίστοιχα ούτε ο υπό κρίση λογαριασμός 53.14.0000 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τους εταίρους» έχει σαν βάση σύμβαση δανείου, παρά απλή χρηματοδότηση, με αποτέλεσμα όλως παρανόμως και καταχρηστικώς να επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15§5γ' εδ. δ' του Κ.Ν.Τ.Χ., έχει παγίως κριθεί από τη νομολογία ότι, για να επιβληθούν νομίμως τέλη χαρτοσήμου, θα πρέπει η κατάθεση να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της (βλ. ΣτΕ 4463/1997, 1039/1996, 1767/1992). Εξ άλλου, η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στον σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της καταθέσεως σε δάνειο και, κατά συνέπεια, δεν

δημιουργείται εκ του λόγου αυτού υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου (βλ. ΣΤΕ 870/1979). Η παρ. 2 του άρθρου 15 του ιδίου κώδικα που όριζε ότι «τα καταστατικά των εν Ελλάδι παντός είδους εμπορικών εταιριών και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών..» (υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου), καταργήθηκε με το άρθρο 31 του ν. 1676/1986 από 01-01-1987. Στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει του υπ' αριθ. .../06-12-2019 πρακτικού συνέλευσης των εταίρων της προσφεύγουσας αποφασίστηκε η αύξηση κεφαλαίου. Για το λόγο αυτό προέβη και σε τροποποίηση του καταστατικού της με το υπ' αριθ. .../27-12-2019 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Από τις ημερολογιακές εγγραφές της προσφεύγουσας προκύπτει ότι μέρος της αύξησης κεφαλαίου έγινε από προσωρινές καταθέσεις ως προκύπτει από το λογαριασμό 53.14.00.00 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους», συνολικού ύψους 249.900,00 €. Ως εκ τούτου, οι σχετικές εγγραφές στον εν λόγω λογαριασμό (53.14.00.00) είχαν ως σκοπό την ενίσχυση της ρευστότητας της προσφεύγουσας, για την κάλυψη δανειακών της υποχρεώσεων, μέσω ποσών προοριζομένων για αύξηση κεφαλαίου, (βλ. ΣΤΕ 1470/2002, ΔΕΔ 2429 και 2323/2019). Επισημαίνεται δε, ότι η ήδη αποφασισμένη νέα αύξηση του κεφαλαίου της προσφεύγουσας έλαβε χώρα και επικυρώθηκε, δυνάμει του από .../25-05-2020 Πρακτικού της συνέλευσης των εταίρων, συνολικού ποσού ύψους 700.080,00 €, προκειμένου να μειωθούν οι υποχρεώσεις της και να βελτιωθεί η καθαρή της θέση, που αποτελεί και τον διαρκή της στόχο. Το δε καταστατικό, όπως τροποποιήθηκε καταχωρήθηκε κωδικοποιημένο στο οικείο μητρώο, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. πρωτ./04-06-2020 Ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ..

✚ Αναφορικά με τον λογαριασμό 30.05.00.0002, «.....». Ο του ... με ΑΦΜ, εταίρος της προσφεύγουσας εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 50%, τυγχάνει και διαχειριστής της εταιρείας «.....» με διακριτικό τίτλο «» και ΑΦΜ, στην οποία συμμετέχει κατά ποσοστό 75% και η εταιρία «..». Η εταιρία «.....» είναι εταίρος της προσφεύγουσας εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 50%, ενώ διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας ορίστηκε για αόριστο χρόνο και μέχρι την καθ' οιονδήποτε χρόνο ανάκλησή της από την συνέλευση των εταίρων, η σύζυγος του ως άνω, του ... με ΑΦΜ Επιπλέον, η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων αποδέχεται και δεν αμφισβητεί με την έκθεση ελέγχου της ότι η εταιρεία «.....» είναι συνδεδεμένη με την προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του ν. 4172/2013, κατά συνέπεια οι εν λόγω εγγραφές στον λογαριασμό «30.05.00.0002 - ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ» εσφαλμένα λήφθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ως δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός (άτυπο δάνειο) υπαγόμενος σε τέλη χαρτοσήμου Επιπρόσθετα, με τη ΣΤΕ 132/2016 κρίθηκε ότι «εσφαλμένως χαρακτηρίσθηκαν ως δάνειο υπόλοιπα των δοσοληπτικών λογαριασμών που

τηρούσε εταιρία με τις συγγενικές της εταιρείες, αφού αυτά προέρχονταν από τη μεταξύ τους συνεργασία».

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ 1, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «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 εδάφιο α' του άρθρου 15 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασιν, οιοιδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της [παραγράφου 5 του άρθρου 15](#) του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75), ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις την περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος» και στο έκτο εδάφιο της ανωτέρω παραγράφου ορίζεται ότι: «Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος. Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών

υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) 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 έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 του Ν.Δ. 4535/1964, ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του»*.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό σχετικά με επιβολή τελών χαρτοσήμου σε ποσό 99.828,89 € που εμφανίζεται στον λογαριασμό 33.07.00.0000 «Δοσοληπτικός Λογαριασμός εταίρου»

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

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. Ο ως άνω λογαριασμός, στην ανωτέρω περίπτωση, εξομοιώνεται με απλό λογιστικό λογαριασμό, ο οποίος μεταβάλλεται, απλώς, δια των ανάλογων χρεοπιστώσεων.

Επειδή «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 μελλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. 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.).

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 μπου 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). [...]

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. 1α Κ.Τ.Χ.) ή 3% (άρθρο 13 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.), κατά περίπτωση.

- Των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.).

- Των λοιπών περιπτώσεων υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων (άρθρα 15 παρ. 1α ή και 13 παρ. 1α 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.

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....

Το προσήκον τέλος χαρτοσήμου (2% ή 3%), για κάθε τέτοια διαχειριστική περίοδο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού, είτε του πιστωτικού υπόλοιπου, 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. 1α ή 13 παρ. 1α 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.» (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 578-590).

Επειδή, με βάση τα προεκτεθέντα, στην προκειμένη περίπτωση ο λογαριασμός 33.07.00.0000 «Δοσοληπτικός Λογαριασμός εταίρου», ορθώς χαρακτηρίστηκε από τη φορολογική αρχή ως «τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός», καθόσον περιέχει μόνο χρηματικές καταθέσεις από τις οποίες προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο και δεν περιέχει εμπορικές συναλλαγές ώστε να θεωρηθεί ως απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και να απαλλαγεί από τα τέλη χαρτοσήμου. Επομένως ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη, σύμφωνα με την διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περ γ' της παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού για το 2017, ήτοι στο ποσό των **99.828,89€** κατά την 23-05-2017 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό σχετικά με επιβολή τελών χαρτοσήμου σε ποσά 413.650,00 € και 243.950,00 € που εμφανίζονται στον λογαριασμό 53.14.0000 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους»

Επειδή, στην παρ 4 του άρθρου 40 – Αύξησης του Κεφαλαίου του Ν. 3190/1955 Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης (ΦΕΚ Α' 91/16-04-1955), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4541/2018, ορίζεται ότι: *«4. Εντός δέκα ημερών από της λήξεως της εν παρ. 2 του παρόντος άρθρου προθεσμίας, δέον να καταρτισθή συμβολαιογραφικόν έγγραφον μεταξύ των διαχειριστών της εταιρίας και των αναλαβόντων τα εταιρικά μερίδια, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 4 και 5. Η εξόφλησις των αναληφθέντων εταιρικών μεριδίων δεν δύναται να γίνη δια συμψηφισμού.»*

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

Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 15 παρ 5 περ. γ' εδ. δ' του κώδικα τελών χαρτοσήμου:

-- Ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 1470/2002), ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους.

-- Ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην

εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

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

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

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

Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. ...

γ) Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994). Συνεπώς, αναλήψεις χρημάτων, που είχαν γίνει από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, οι οποίες (αναλήψεις) προκύπτουν όχι από επίσημα βιβλία της εταιρείας, αλλά από πρόχειρες καταστάσεις, δεν υποβάλλονται στο τέλος χαρτοσήμου της ανωτέρω διάταξης (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

δ) Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά.

ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

4) Επί της ανωτέρω διατάξεως παρατηρούμε και τα εξής:

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

Σημειώνεται, δε, ότι το έντοκο της κατάθεσης ή της ανάληψης χρημάτων δεν μεταβάλλει την εν λόγω κατάθεση ή ανάληψη σε δάνειο.

Εάν από την εγγραφή στα βιβλία ή από άλλα έγγραφα αποδεικνύεται, ότι η κατάθεση ή η ανάληψη αφορά σύμβαση, πράξη, κ.λπ., που υπόκειται σε μεγαλύτερο ή μικρότερο τέλος, τότε καταβάλλεται το προβλεπόμενο, για την οικεία σύμβαση ή πράξη τέλος χαρτοσήμου. (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 303-305).

Κατά την έννοια της διάταξης του τέταρτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣΤΕ 1039/96).

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

Επειδή «κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις εγγραφές, που αναφέρονται στα βιβλία των τηρούντων αυτά επιτηδευματιών, θα πρέπει να συντρέχουν *αθροιστικά* οι εξής προϋποθέσεις: (α) να λαμβάνει χώρα εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, (β) τα βιβλία των επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η εγγραφή, να είναι τα βιβλία, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και (γ) τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), που τηρούν τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων βιβλία, να χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες, κατά τις διατάξεις του εν λόγω Κώδικα. Ειδικότερα:

α) Ως «εγγραφή» στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία εξομοιώνεται με έγγραφο, νοείται η καταχώριση, δια λογιστικής εγγραφής, στα εν λόγω βιβλία σύμβασης, πράξης ή συναλλαγής, η οποία υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου. Η εγγραφή, δε, στα βιβλία των επιτηδευματιών λαμβάνεται αντί εγγράφου, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου, μόνο όταν το έγγραφο αυτό, εάν εκδιδόταν, θα υποβαλλόταν σε τέλος χαρτοσήμου (ΣΤΕ 3684/1983, Διοικ.Εφ.ΑΘ. 2899/1979, κ.λπ.).

Σημειώνεται, ότι, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου σε βάρος επιτηδευματία, η υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου σύμβαση θα πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία, που τηρούνται από τον επιτηδευματία αυτόν, και όχι από τα βιβλία, που τηρούνται από τρίτο επιτηδευματία, με τον οποίο συναλλάσσεται ο πρώτος (ΣτΕ 600/1973, 3500/1981, 2971/2000).

β) Ως «βιβλία» επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η, κατά τ' ανωτέρω, εγγραφή, νοούνται, γενικά, τα βιβλία εκείνα, δια των οποίων παρακολουθούνται οι συναλλαγές της επαγγελματικής δραστηριότητας των επιτηδευματιών, φυσικών ή νομικών προσώπων.

Στα βιβλία των επιτηδευματιών, κατά την ανωτέρω έννοια, εμπίπτουν αυτά, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) (Π.Δ. 186/1992). [...]» (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 88-89).

Επειδή η υπ' αριθ. **1470/2002** απόφαση του ΣτΕ που επικαλείται η προσφεύγουσα αφορούσε σε εγγραφή στα βιβλία ανωνύμου εταιρείας περί καταθέσεως από τους μετόχους χρημάτων για την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ΑΕ και κρίθηκε ότι στις απαλλασσόμενες πράξεις από τέλη χαρτοσήμου περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, γεγονός που δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση, καθόσον ο έλεγχος δεν καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου σε εγγραφές αύξησης κεφαλαίου της προσφεύγουσας.

Επειδή, στα υπ' αριθ./27-12-2019 και/01-06-2020 συμβόλαια για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και την κωδικοποίηση του καταστατικού της προσφεύγουσας, της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, αναφέρεται ότι τα ποσά για την αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου και στις δύο περιπτώσεις (της αύξησης κεφαλαίου στις 27/12/2019 και 01/06/2020 αντίστοιχα) καταβλήθηκαν από τους εταίρους σε μετρητά στο παρελθόν.

Επειδή σύμφωνα με την από 04/05/2020 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων (σελ. 24), δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι οι υπό κρίση καταθέσεις (ύψους 413.650,00 € και 243.950,00 € στα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα), αφορούν σε ποσά προοριζόμενα για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της προσφεύγουσας, καθώς:

- Στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν καταχωρήθηκαν τοιαύτα ποσά σε σχετικό λογαριασμό π.χ. 43.00 «Καταθέσεις Εταίρων» σύμφωνα με το ΓΛΣ ή 42 «Καταθέσεις ιδιοκτητών» σύμφωνα με τα ΕΛΠ.
- Οι ημερολογιακές εγγραφές έγιναν χωρίς την αναφορά κάποιας σχετικής αιτιολογίας π.χ. έναντι αύξησης Μετοχικού Κεφαλαίου.

- Από τα τραπεζικά παραστατικά που προσκομίστηκαν κατόπιν της υπ' αριθ./17-12-2019 πρόσκλησης του ελέγχου, δεν προκύπτει σχετική αιτία κατάθεσης.
- Οι επίμαχες καταθέσεις δεν έγιναν σε ειδικό λογαριασμό.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού 53.14.0000 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους», προέκυψαν καταθέσεις (πιστώσεις) συνολικού ποσού 413.650,00 € στο έτος 2016 και 243.950,00 € στο έτος 2017, από τον εταίρο της προσφεύγουσας, προς ταμειακή της διευκόλυνση, έξω από τα πλαίσια οποιασδήποτε σύμβασης και χωρίς να γίνεται μνεία στην αιτία της κατάθεσης, ούτε να αποδεικνύεται από την ίδια ότι οι εν λόγω εγγραφές στα βιβλία της αφορούν σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό. Κατά συνέπεια, ορθώς από τη φορολογική αρχή καταλογίστηκαν στα ανωτέρω ποσά, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα εν λόγω ποσά απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου ως προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου της, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό σχετικά με επιβολή τελών χαρτοσήμου σε ποσά 699,46€ και 4.200,75 € που εμφανίζονται στον λογαριασμό 33.08.00.001 «Δοσοληπτικός Λογαριασμός Σ. Μιχαλίδη»

Επειδή, από έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού 33.08.00.0001 «Δοσοληπτικός Λογαριασμός Σ.», προκύπτει ως αιτιολογία «κίνηση χρεωστικής κάρτας», χωρίς περαιτέρω να προκύπτει ως αιτία «κατάθεση» ή «ανάληψη» χρημάτων που να δικαιολογεί τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου στα εν λόγω τέλη σύμφωνα με τη διάταξη της περ. γ' της παρ 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ για τα έτη 2016 και 2017. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ως προς τα ποσά των **4.200,75 €** και **699,46 €** για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα που έχουν υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω ελλιπούς αιτιολογίας.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό σχετικά με επιβολή τελών χαρτοσήμου σε ποσό 53.320,00 € που εμφανίζεται στον λογαριασμό 30.05.00.0002 «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ»

Επειδή, οι συμβαλλόμενοι, και ειδικότερα οι επιτηδευματίες, στις μεταξύ τους συναλλαγές, και κυρίως στις περιπτώσεις της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, συμφωνούν να προκαταβληθεί ολόκληρο το τίμημα μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση, ή μέρος αυτού, και να επακολουθήσει η πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή

της παροχής υπηρεσιών. Το τίμημα, δε, αυτό, ολόκληρο ή μέρος αυτού, συμφωνείται να συμψηφισθεί, μετά την πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας, με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών.

Γενικά, ενόψει των ανωτέρω, μπορούμε να πούμε, ότι «προκαταβολή» είναι η προπληρωμή ολόκληρου ή μέρους του τιμήματος μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το οποίο θα συμψηφισθεί με το οριστικό τίμημα των εν λόγω συναλλαγών.

Από εννοιολογικής πλευράς, ο όρος «προκαταβολή χρημάτων» ταυτίζεται με τον όρο «προέμβασμα». Η, κατά τ' ανωτέρω, προκαταβολή: α) Δεν είναι, αυτή καθ' εαυτή, σύμβαση, αλλά απλός όρος, ο οποίος εμπεριέχεται στις σχετικές συμβάσεις της πώλησης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών. β) Δεν μπορεί να θεωρηθεί, σε καμιά περίπτωση, ως δάνειο, τόσο στην περίπτωση, που επακολούθησε η πραγματοποίηση της αγοράς ή της παροχής υπηρεσιών (Υπ. Οικ. Εγκ. 63/1955, Α. 12250/1962), όσο και στην περίπτωση, που οι συναλλαγές αυτές ματαιώθηκαν, για διάφορους λόγους, καίτοι η επιχείρηση, που έλαβε την προκαταβολή, τη χρησιμοποίησε, για τις ανάγκες της (Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 368/1964) και τούτο, γιατί λείπουν από αυτή τα στοιχεία, που συγκροτούν, κατά νόμον (άρθρα 806-809 Α.Κ.), την έννοια του δανείου.

Προκαταβολές χρημάτων, υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου, είναι αυτές, που πληρούν τις προϋποθέσεις των προεμβασμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 15 παρ. 23 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου:

α. Οι, κατά την προεκτεθείσα έννοια, προκαταβολές χρημάτων επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ελλείψει ειδικής διάταξης νόμου, επειδή οι προκαταβολές αυτές θα συμψηφισθούν με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών. Σημειώνεται, ότι οι προκαταβολές αυτές δεν υπόκεινται ούτε σε φόρο προστιθέμενης αξίας, επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε ως παράδοση αγαθών, είτε ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του Νόμου 2859/2000. Τονίζεται, ότι οι προκαταβολές χρημάτων δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου με τη βασική προϋπόθεση, ότι αυτές χορηγούνται, για **συγκεκριμένη** πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η οποία (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών. Αν, όμως, οι προκαταβολές χρημάτων δίδονται **γενικά και αόριστα**, για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, οι οποίες δεν είναι γνωστές και συγκεκριμένες κατά το χρόνο χορήγησης των προκαταβολών αυτών, τότε οι προκαταβολές αυτές μπορεί να θεωρηθούν ως χρηματοδότηση δι' αυτών του λήπτη των εν λόγω προκαταβολών, και να συνιστούν απλή κατάθεση χρημάτων, αποδεικνυόμενη από εγγραφή στα βιβλία και υποκείμενη, εκ του λόγου τούτου, στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (τέλος 1%, βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ Κ.Τ.Χ.)». (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 772-773).

Επειδή, από την με ημερομηνία 04/05/2020 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προκύπτει ότι διαχειριστής της εταιρίας «..... ..» – ΑΦΜ, με διακριτικό τίτλο «..... ..» και με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος, είναι ο του ... με ΑΦΜ, εταίρος της προσφεύγουσας εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 50%. Περαιτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ανωτέρω αποτελεί συνδεδεμένη επιχείρηση (με την προσφεύγουσα), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, από τον έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού 30.05.00.0002 «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ» διαπιστώθηκαν στο έτος 2017 καταθέσεις με μορφή προκαταβολής και αιτιολογία «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ», με αποτέλεσμα ο εν λόγω λογαριασμός, παρόλο που είναι λογαριασμός απαίτησης, να εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο. Οι πιστώσεις αφορούν σε καταθέσεις ποσού 53.320,00 € της συνδεδεμένης επιχείρησης με σκοπό την ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας. Παράλληλα διαπιστώθηκαν και χρεώσεις με αιτιολογία «ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ» που αφορούν σε μερική επιστροφή των κατατεθέντων χρημάτων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προκαταβολές χρημάτων συνολικού ποσού 53.320,00 € δόθηκαν στην προσφεύγουσα από την εταιρία «..... ..» γενικά και αόριστα για χρηματοδότησή της, χωρίς να σχετίζονται με πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, (όπως προκύπτει και από τις καταστάσεις πελατών που υπέβαλε η προσφεύγουσα στο έτος 2017, στις οποίες δεν περιλαμβάνεται ως πελάτης η εν λόγω εταιρία). Ως εκ τούτου, ορθώς από τη φορολογική αρχή καταλογίστηκαν στο ανωτέρω ποσό, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εγγραφές στο λογαριασμό 30.05.00.0002 «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ» εσφαλμένα λήφθηκαν ως άτυπο δάνειο, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-06-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....» και συγκεκριμένα την **τροποποίηση** της με αριθμ./04-05-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμ. .../04-05-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

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

Υπ' αριθμ./**04-05-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

Έτος 2016	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-ελέγχου
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	417.850,75	413.650,00	4.200,75
Τέλη Χαρτοσήμου 1%	0,00	4.178,51	4.136,50	-42,01
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών Χαρτοσήμου (20%)	0,00	835,70	827,30	-8,40
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		2.089,26	2.068,25	-21,01
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτ/μου	0,00	417,85	413,65	-4,20
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	7.521,32	7.445,70	-75,62

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ./**04-05-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017

Έτος 2017	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-ελέγχου
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	397.798,35	397.098,89	699,46
Τέλη Χαρτοσήμου 1%	0,00	2.979,69	2.972,70	-6,99
Τέλη Χαρτοσήμου 2%		1.996,58	1.996,58	
Τέλη Χαρτοσήμου σύνολο		4.976,27	4.969,28	-6,99
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών Χαρτοσήμου (20%)	0,00	995,25	993,86	-1,39
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		2.488,14	2.484,64	-3,50
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013	0,00	497,63	496,93	-0,70

στην εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτ/μου				
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	8.957,29	8.944,71	-12,58

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.