



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα , 21-11-2022

Αριθμός Απόφασης: 3719

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

ΦΑΞ : 2131604567

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο πρώτο του Ν. [4987/2022](#), [ΦΕΚ Α' 206/04.11.2022](#),

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440)

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., που εδρεύει στο ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. .... /19.05.2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθμ. .... /19.05.2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. .... /19.05.2022 και .... /19.05.2022 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου Φορολογικών ετών 2018 και 2017 αντίστοιχα καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 19.5.2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

8. Το με αριθμ.πρωτοκόλλου ΔΕΔ ..... /21.11.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., 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:

**A) Με την υπ' αριθμ. .... /19.05.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 6.336,00 Ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 1.267,20 Ευρώ, πλέον προστίμου αρ. 58 ν. 4174/2013 ύψους 3.168,00 Ευρώ, πλέον προστίμου του αρ. 58 στην εισφορά Ο.Γ.Α. ύψους 633,60 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.404,80 Ευρώ.**

**B) Με την υπ' αριθμ. .... /19.05.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 6.336,00 Ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 1.267,20 Ευρώ, πλέον προστίμου αρ. 58 ν. 4174/2013 ύψους 3.168,00 Ευρώ, πλέον προστίμου του αρ. 58 στην εισφορά Ο.Γ.Α., ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.404,80 Ευρώ.**

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν βάσει της την με ημερομηνία θεώρησης 19.5.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, δυνάμει της υπ' αριθμ. .... /06.04.2022 εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ, η οποία εκδόθηκε εξ αφορμής του υπ' αριθμ. πρωτ. .... ΕΞ 2019 (αριθ. πρωτοκ. εισερχομένου .... /18.9.2019 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) Δελτίου Πληροφοριών της Υποδιεύθυνσης Α' του Α3 Τμήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της από 21-09-2019 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 15 του Κώδικα τελών χαρτοσήμου της ΥΕΔΔΕ Αττικής .

Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση ελέγχου ΚΝΤΧ της ΥΕΔΔΕ Αττικής για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε τέλη χαρτοσήμου για ταμειακή της διευκόλυνση, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1<sup>α</sup> και 5γ του ΚΝΤΧ σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1069/2002, η οποία πραγματοποιήθηκε από τα μέλη της, όπως εμφανίζεται στον λογαριασμό 33.09 την 31/12/2017 και λογαριασμό 53.16.00 την 31/12/2018, και αφορά σε ποσά προερχόμενα από την μείωση κεφαλαίου τα οποία οι μέτοχοι δεν έλαβαν και παραμένουν στους ανωτέρω λογαριασμούς την 31.12.2017 και την 31.12.2018 .

Η προσφεύγουσα ζητά και να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή της και να εξαφανισθούν άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

**Στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως – ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω μη εκδόσεως και κοινοποιήσεως Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και λόγω συντάξεως Εκθέσεως Ελέγχου δυνάμει πληροφοριακής εκθέσεως της ΥΕΔΔΕ – έλλειψη αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου.** Μόνο όταν πρόκειται για πράξεις επιβολής προστίμου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. παραλαμβάνει το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ (και όχι «πληροφοριακή έκθεση») και προβαίνει άμεσα σε έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου. Στις λοιπές περιπτώσεις, ήτοι όσον αφορά στις λοιπές φορολογίες, μεταξύ των οποίων και τα τέλη χαρτοσήμου (πλην των πράξεων επιβολής προστίμου) αρμοδιότητα για τον έλεγχο έχει μόνο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ο οποίος

παραλαμβάνει το Δελτίο Πληροφοριών από την ΥΕΔΔΕ (ακόμη κι αν αυτό τιτλοφορείται ως «Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου») και διενεργεί αυτοτελή έλεγχο, υιοθετώντας, απορρίπτοντας ή τροποποιώντας το πόρισμα της ΥΕΔΔΕ, και, σε κάθε περίπτωση, πριν προβεί σε καταλογισμό φόρων και προστίμων, δια της εκδόσεως και κοινοποιήσεως των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων/τελών κοινοποιεί στον φορολογούμενο το προβλεπόμενο στη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε, ανάλογα με τα προσκομιζόμενα από τον φορολογούμενο στοιχεία και τις προβαλλόμενες από τον τελευταίο αιτιάσεις κατά του οικείου Σ.Δ.Ε., να προβεί σε καταλογισμό φόρου/τελών/προστίμων. Η Φορολογική Αρχή, όλως αορίστως και χωρίς να διαλαμβάνει καμία ειδικότερη αιτιολογία, παρά μόνο ότι δεν έχει δήθεν αρμοδιότητα να αμφισβητήσει το πόρισμα της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όπου υποβλήθηκε το οικείο Σ.Δ.Ε. – πράγμα αβάσιμο και αναληθές – απορρίπτει το σύνολο των ισχυρισμών και εμμένει στα φερόμενα ως συμπεράσματα της ΥΕΔΔΕ.

**Ενδεικτικό της προχειρότητας με την οποία διεξήχθη ο έλεγχος και σαφές δείγμα της έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών αποτελεί το γεγονός ότι από κανένα σημείο της εν λόγω έκθεσης δεν προκύπτει η αίτια χαρακτηρισμού των επίμαχων ποσών ως ταμειακής διευκολύνσεως και, εν γένει, η ειδικότερη αίτια επιβολής των τελών χαρτοσήμου, πάρα μόνο από την μοναδική αναφορά στον πίν. της σελ. 17 αυτής (φορολογικό έτος 2018), όπου και πάλι επιγραμματικά και με συντομογραφίες αναφέρεται σε «μέτοχοι – αξία μτχ. προς απόδοση». Συμπερασματικός και μόνο, δηλαδή, δύναται ο ενδιαφερόμενος (φορολογούμενος) να συναγάγει ότι αιτία επιβολής των οικείων τελών χαρτοσήμου είναι η συν τελεσθείσα, στις 02.11.2017 μείωση μετοχικού κεφαλαίου.**

**Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου επί τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των κρισίμων διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου. Το χρονικό διάστημα παραμονής χρεωστικών υπολοίπων στον οικείο λογαριασμό καθώς η φορολογία χαρτοσήμου είναι αυστηρά τυπική, φορολογούσα το έγγραφο κατά την κατάρτιση του, ανεξάρτητα από την περαιτέρω τύχη του, δηλαδή ανεξάρτητα αν εκτελεσθούν εν όλω ή εν μέρει από τους συμβαλλομένους αυτά που συμφωνήθηκαν με το έγγραφο (Σ.τ.Ε. 3087/1996, 2047/1998, 1223/1996, Υπ.Οικ. Μ. 14978/1947, Λ. 1592/97/1975, Μ. 5309/1045/1975, Η434/205/1976, κλπ.). Συνεπώς ακόμη και η παραμονή για μεγάλο χρονικό διάστημα χρεωστικών υπολοίπων στο λογαριασμό δεν μπορεί να τεκμηριώσει τυχόν σύμβαση δανείου, χωρίς να αποδεικνύει η φορολογική Αρχή, που φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, ότι τα εν λόγω χρεωστικά υπόλοιπα στηρίζονται σε εγγραφές που περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν την κατά το άρθρο 806 του Α.Κ. έννοια της συμβάσεως δανείου (Δ.ΕφΑθ. 439/2016). Εν προκειμένω, όπως αναλυτικώς επισημάνθηκε και με το νομίμως κατατεθέν, ενώπιον της ΥΕΔΔΕ, Υπόμνημα της Εταιρείας μας και δύναται να διαπιστωθεί και από τα δημοσιευμένα στο Γ.Ε.ΜΗ. στοιχεία, στις 02.11.2017 πραγματοποιήθηκε Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Εταιρείας, δια της οποίας αποφασίσθηκε η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό των 396.000 Ευρώ, διά μειώσεως της ονομαστικής αξίας της μετοχής κατά ένα (1) ευρώ, με επιστροφή μετρητών στους υφιστάμενους μετόχους, κατ' αναλογία των μετοχών, που κατείχαν. Η ως άνω απόφαση της Ε.Γ.Σ. καταχωρήθηκε αρμοδίως και εγκρίθηκε από το Γ.Ε.ΜΗ., στις 09.11.2017, με αρ. καταχ. .... (ΣΧΕΤ. 2). Εν συνεχεία, η διοίκηση της Εταιρείας σε συνέχεια της ανωτέρω αποφάσεως της Ε.Γ.Σ. προχώρησε σε διενέργεια λογιστικών ενεργειών τακτοποιήσεως, μειώνοντας τον λογ.**

«40.00 μετοχικό κεφάλαιο» κατά 396.000 Ευρώ, πιστώνοντας ξεχωριστούς λογαριασμούς, ανά δικαιούχο μέτοχο «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί 33.09.01 έως 33.09.11», όπως προκύπτει από την εκτύπωση του αναλυτικού καθολικού, που προσκομίζουμε κι επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 3). Περαιτέρω, προχώρησε σταδιακώς σε εκταμιεύσεις ποσών – διατραπεζικά – επιστροφής κεφαλαίου ανά μέτοχο, συνολικού ποσού 79.200,00 Ευρώ. Ωστόσο, ο έλεγχος όλως αυθαιρέτως και χωρίς να διαλαμβάνει καμία ειδικότερη αιτιολογία, ως προς τα πραγματικά περιστατικά, που έχουν λάβει χώρα, υπολαμβάνει ότι υφίσταται ταμειακή διευκόλυνση των μετόχων προς την Εταιρεία, λόγω μη ολοσχερούς εξοφλήσεως του ποσού της επιστροφής κεφαλαίου, που αποφασίσθηκε στην ως άνω Ε.Γ.Σ., η δε παραμονή του υπολοίπου, όπως αυτό καταγράφεται στη σελ. 17 της οικείας εκθέσεως ελέγχου, στους ατομικούς λογαριασμούς των μετόχων (33.09.01 – 11) έως τις 31.12.2018 συνιστά δήθεν ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία, για την οποία δήθεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ.

Όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 1060/2020 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, για να υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου δανείου (2,4%) οι επίμαχες εγγραφές στα βιβλία της αναιρεσίβλητης θα έπρεπε αυτές οι ίδιες και χωρίς ανάγκη προσφυγής σε άλλα έγγραφα έξω από αυτές να περιέχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία της δανειακής σύμβασης κατ' άρθρο 806 του ΑΚ, μεταξύ των οποίων η δόση του δανείου και η συμφωνία απόδοσης. Εν προκειμένω, τέτοια στοιχεία δεν προκύπτουν από τις επίμαχες εγγραφές, αφού στους επίμαχους λογαριασμούς αναγράφονταν μόνο οι κινήσεις (ποσά), γεγονός άλλωστε, το οποίο ουδόλως αμφισβητεί ο έλεγχος.

Ακόμη κι αν οι επίμαχες υποχρεώσεις προς τους μετόχους, συνολικώς αξιολογούμενες στο επίπεδο της σχέσεως της Εταιρείας με καθένα εκ των οικείων προσώπων, θεωρηθεί ότι συγκροτούν απλό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό – πράγμα που η προσφεύγουσα αρνείται ρητώς και κατηγορηματικώς – τότε και πάλι ο εν λόγω λογαριασμός δεν υπόκειται, ως εκ της φύσεώς του, σε τέλη χαρτοσήμου και επ' ουδενί δεν αφορούν σε χορηγηθέντα δάνεια (ΣτΕ 1060/2020), ώστε τυχόν να συντρέχει λόγος επιβολής τελών χαρτοσήμου δανείου (2,4%). Από το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει ότι ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις, προκειμένου να χαρακτηριστούν οι επίμαχες εγγραφές, ως συνιστώσες ταμειακές διευκολύνσεις, για τις οποίες δήθεν οφείλεται χαρτόσημο δανειακού τρεχούμενου λογαριασμού, στη χειρότερη για την εταιρεία περίπτωση, δε, και όλως επικουρικώς, πρέπει να καταλογισθεί τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ χαρτοσήμου, εφ' όσον γίνει δεκτό ότι πρόκειται για προσωρινή διευκόλυνση της Εταιρείας, οφειλομένη στην εκ προφανούς παραδρομής – η οποία ουδεμία φορολογική συνέπεια επιφέρει - εμφάνιση των ποσών στον λογ. 33.09.01 – 10, αντί για τον λογ. 53.16 (όπως συνέβη, εν συνεχεία).

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το με αριθμ.πρωτοκόλλου ΔΕΔ ...../21.11.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε: α) εκτυπώσεις ισοζυγίων της 31/12/2017 (λογαρ. 33.09-δοσοληπτικοί λογαριασμοί μετόχων) και της 31/12/2018 (λογαρ. 53.16-μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόδοση), β) εκτυπώσεις ημερολογίου και αναλυτικού καθολικού έτους 2017 γ) αντίγραφο του με αριθ. ....../2.7.2019 σημειώματος διαπιστώσεων (Σ.Δ.Ε.) – κλήσης προς ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις κατά την ημέρα του ελέγχου.

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, όπως ισχύει, ορίζεται:**

**«...Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.**

**Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.**

**Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.**

**Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του 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) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».**

**Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.**

**Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του ΚΝΧΤ υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.**

**Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. 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 (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

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

**Επειδή** για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β) εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

**Επειδή** στην εγκύκλιο Εγκ. Κ 8802/654/1983, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται:

*«Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη.....*

*.....Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης. (Υποικ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81)....».*

**Επειδή**, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. Ο ανωτέρω

λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

**Επειδή** το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο βάσει των διατάξεων και των σχετικών θέσεων της Διοίκησης αντιμετωπίζεται ως εξής:

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

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

**Επειδή** για την υπαγωγή των δανείων και των χρηματικών δοσοληψιών (καταθέσεων/αναλήψεων του άρθρου 15 παρ 5γ του ΚΝΤΧ) σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη σχετικού εγγράφου ή εγγραφής στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (ΣτΕ 1514/1956, ΣτΕ 578/1957).

**Επειδή** από την σχετική νομολογία έχει κριθεί ότι οι παρακάτω συμφωνίες δεν συνιστούν δάνεια:

1) Μερίσματα μη αναλαμβανόμενα από τους δικαιούχους. Η μη ανάληψη μερισμάτων από τους δικαιούχους αυτών και η πίστωση των δικαιούχων με τα ποσά των μερισμάτων δεν συνιστά αυτή καθ' εαυτή δάνειο, ούτε σχέση ανώμαλης παρακαταθήκης, η οποία λογίζεται ως δάνειο, εάν δεν προκύπτει από κάποιο έγγραφο ή από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, ρητά αναφερόμενης σε σύναψη σύμβασης δανείου ή περιέχουσας τα στοιχειοθετούντα τη σχέση αυτή στοιχεία, ώστε να μπορεί να συναχθεί, ότι η σχέση της εταιρείας και των μετόχων της είναι δανειακής φύσης (Σ.τ.Ε. 314/1987, 703/1988, Διοικ. Εφ. Αθ. 1847/1984, σχετ. Σ.τ.Ε. 353/1976, 3655/1977, 2047/1978, κ.λπ.).

2) Κέρδη μη αναλαμβανόμενα από τους εταίρους. Η μη ανάληψη από τους εταίρους, για χρονικό διάστημα, των κερδών παρελθουσών χρήσεων δεν συνιστά δάνειο, ούτε ανώμαλη παρακαταθήκη, η οποία κατά το άρθρο 830 του Αστικού Κώδικα λογίζεται ως δάνειο, εφόσον δεν αποδεικνύεται από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας ή από άλλο στοιχείο, ότι η εταιρεία είχε την εξουσία να χρησιμοποιήσει ή ότι χρησιμοποίησε τα χρήματα αυτά (Σ.τ.Ε. 353/1976, 3655/1977, 2047/1978).

**Επειδή** συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

*«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».*

**Επειδή** στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

*«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** η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή** εν προκειμένω ο έλεγχος θεώρησε, ότι ως προς τον λογαριασμό 33.09 «δοσοληπτικοί λογαριασμοί μετόχων» την 31/12/2017 και ως προς τον λογαριασμό 53.16.00 «μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόδοση» την 31/12/2018 υφίσταται περίπτωση δοσοληπτικού λογαριασμού και στο πλαίσιο αυτό επέβαλε χαρτόσημο 2,4% στο πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.09 «δοσοληπτικοί λογαριασμοί μετόχων» ποσού 316.800,00 ευρώ την 31.12.2017 και επίσης στο πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 53.16.00 «μέτοχοι-αξία μετοχών προς απόδοση» ποσού 316.800,00 ευρώ την 31.12.2018.

Ωστόσο, αφενός στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν καταγράφεται καμία αναλυτική περιγραφή της κίνησης των υπό κρίση λογαριασμών ούτε και καταγράφεται σχετική τεκμηρίωση από την

οποία να διαπιστώνεται ότι οι υπό κρίση λογαριασμοί είχαν τον δανειακό χαρακτήρα του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού και ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής χαρτοσήμου 2,4%. Αφετέρου από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και συγκεκριμένα από την κίνηση των ανωτέρω λογαριασμών δεν διαπιστώθηκαν εγγραφές «καταθέσεων χρημάτων» ή «αναλήψεων χρημάτων» αλλά προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2017-31/12/2017 πραγματοποιήθηκαν στους συγκεκριμένους λογαριασμούς αρχικά κινήσεις πίστωσης και καταβολής μερισμάτων έτους 2016 από τις οποίες δεν παραμένει υπόλοιπο, ενώ το τελικό υπόλοιπο αυτών το οποίο και χαρτοσημάνθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο δημιουργήθηκε από καταχώρηση εγγραφών που αφορούσαν στην μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά το ποσό των 396.000,00 ευρώ την 9/11/2017 και συγκεκριμένα οι εξής κινήσεις:

| ΚΩΔ.   | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ                  | ΧΡΕΩΣΗ           |   | ΠΙΣΤΩΣΗ           |   | ΥΠΟΛΟΙΠΟ          |
|--------|----------------------------------------|------------------|---|-------------------|---|-------------------|
| 330901 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 13.318,80        | 2 | 66.594,00         | 1 | 53.275,20         |
| 330902 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 13.200,00        | 2 | 66.000,00         | 1 | 52.800,00         |
| 330911 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 2.140,60         | 2 | 10.703,00         | 1 | 8.562,40          |
| 330907 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 13.200,00        | 2 | 66.000,00         | 1 | 52.800,00         |
| 330905 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 13.200,00        | 2 | 66.000,00         | 1 | 52.800,00         |
| 330903 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 13.200,00        | 2 | 66.000,00         | 1 | 52.800,00         |
| 330904 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 4.518,80         | 2 | 22.594,00         | 1 | 18.075,20         |
| 330906 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 2.140,60         | 2 | 10.703,00         | 1 | 8.562,40          |
| 330908 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 2.140,60         | 2 | 10.703,00         | 1 | 8.562,40          |
| 330910 | ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΜΕΤΟΧΩΝ | 2.140,60         | 2 | 10.703,00         | 1 | 8.562,40          |
|        |                                        | <b>79.200,00</b> |   | <b>396.000,00</b> |   | <b>316.800,00</b> |

Ειδικότερα οι κινήσεις που αφορούν στην πίστωση (ένδειξη 1) των ανωτέρω λογαριασμών πραγματοποιήθηκαν λόγω μείωσης κεφαλαίου καθώς όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και διαπιστώθηκε και από τα δημοσιευμένα στο Γ.Ε.ΜΗ. στοιχεία, στις 02.11.2017 πραγματοποιήθηκε Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Εταιρείας, στην οποία αποφασίσθηκε η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό των 396.000 Ευρώ, διά μείωσης της ονομαστικής αξίας της μετοχής κατά ένα (1) ευρώ, με επιστροφή μετρητών στους υφιστάμενους μετόχους, κατ' αναλογία των μετοχών, που κατείχαν. Η ως άνω απόφαση της Ε.Γ.Σ. καταχωρήθηκε και εγκρίθηκε από το Γ.Ε.ΜΗ., στις 09.11.2017, με αρ. καταχ. .... Εν συνεχεία, η διοίκηση της Εταιρείας βάσει της ανωτέρω αποφάσεως της Ε.Γ.Σ. προχώρησε σε διενέργεια λογιστικών ενεργειών τακτοποιήσεως, μειώνοντας τον λογ. «40.00

μετοχικό κεφάλαιο» (ήτοι χρέωση αυτού) κατά 396.000 Ευρώ, πιστώνοντας ξεχωριστούς λογαριασμούς, ανά δικαιούχο μέτοχο «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί 33.09.01 έως 33.09.11», όπως προκύπτει από την εκτύπωση του αναλυτικού καθολικού, που προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα. Περαιτέρω, την 11/12/2017 κατέβαλε στο πλαίσιο μείωσης του κεφαλαίου το συνολικό ποσό 79.200,00 Ευρώ (κινήσεις με την ένδειξη 2 στον ανωτέρω πίνακα).

Ο έλεγχος εκ του γεγονότος της μη ολοσχερούς εξοφλήσεως του ποσού της επιστροφής κεφαλαίου, που αποφασίσθηκε στην ως άνω Ε.Γ.Σ., και της παραμονής του υπολοίπου ποσού 316.800,00 ευρώ, όπως αυτό καταγράφεται στη σελ. 17 της οικείας εκθέσεως ελέγχου στους ατομικούς λογαριασμούς των μετόχων (33.09.01 – 11 την 31.12.2017 και 53.16 την 31.12.2018 για την ίδια υποχρέωση) και μη αναλήψεως αυτού από τους μετόχους, οδηγήθηκε στην κρίση ότι τα ποσά αυτά συνιστούν ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία, για την οποία οφείλονται τέλη χαρτοσήμου. Ωστόσο ως αναφέρεται και στην προαναφερθείσα νομολογία η μη ανάληψη (μερισμάτων, κερδών) και η πίστωση και παραμονή αυτών στους οικείους λογαριασμούς δεν συνιστά αυτή καθ' εαυτή δάνειο, ούτε σχέση ανώμαλης παρακαταθήκης, η οποία λογίζεται ως δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση, εάν δεν προκύπτει από κάποιο έγγραφο ή από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, ρητά αναφερόμενης σε σύμβαση σύμβασης δανείου ή περιέχουσας τα στοιχειοθετούντα τη σχέση αυτή στοιχεία, ώστε να μπορεί να συναχθεί, ότι η σχέση της εταιρείας και των μετόχων της είναι όντως δανειακής φύσης. Στην οικεία έκθεση ελέγχου ως αναφέρθηκε δεν γίνεται καμία αναλυτική αναφορά στους υπό κρίση λογαριασμούς και στον τρόπο που κινήθηκαν, αντιθέτως κρίθηκε ότι τα υπόλοιπα αυτών αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση από την παραμονή και μόνο των ποσών μείωσης κεφαλαίου σε λογαριασμούς υποχρέωσης των μετόχων, χωρίς όμως ο έλεγχος ως απαιτείται και προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ να τεκμηριώνει την κρίση του και σε άλλα πραγματικά περιστατικά και έγγραφα αναφερόμενα είτε σε σύμβαση δανείου είτε σε κάθε περίπτωση να στοιχειοθετείται ότι υφίσταται συναλλαγή δανειακής φύσης, πέραν αυτής της συναλλαγής πίστωσης λόγω μείωσης κεφαλαίου (και παραμονής του ποσού) στους εν λόγω λογαριασμούς υποχρέωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου βασίμως προβάλλονται.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της ημερομηνία κατάθεσης 23.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. .... και την ακύρωση των υπ' αριθμ. .... /19.05.2022 και .... /19.05.2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου Φορολογικών ετών 2018 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Φορολογικό έτος 2017**

|  | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ (1)</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ<br/>(2)</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ<br/>(3)</b> | <b>Δ Ι Α Φ Ο Ρ Α<br/>(3)-(1)</b> |
|--|------------------------------|------------------------------|--------------------------|----------------------------------|
|--|------------------------------|------------------------------|--------------------------|----------------------------------|

|                                                    |  |                  |             |             |
|----------------------------------------------------|--|------------------|-------------|-------------|
| Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου                 |  | 316.800,00       | 0,00        | 0,00        |
| Τέλη χαρτοσήμου 2%                                 |  | 6.336,00         | 0,00        | 0,00        |
| <b>ΟΓΑ Χαρτοσήμου</b>                              |  | <b>1.267,20</b>  | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |
| Πρόστιμο 50% άρθρου 58 <sup>A</sup><br>N.4174/2013 |  | 3.168,00         | 0,00        | 0,0         |
| <b>Σύνολο</b>                                      |  | <b>11.404,80</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |

(ακύρωση της υπ' αριθμ. ....../19.5.2022 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2017)

#### Φορολογικό έτος 2018

|                                                       | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ (1)</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (3)</b> | <b>Δ ΙΑΦΟΡΑ<br/>(3)-(1)</b> |
|-------------------------------------------------------|------------------------------|--------------------------|----------------------|-----------------------------|
| Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου                    |                              | 316.800,00               | 0,00                 | 0,00                        |
| Τέλη χαρτοσήμου 2%                                    |                              | 6.336,00                 | 0,00                 | 0,00                        |
| <b>ΟΓΑ Χαρτοσήμου</b>                                 |                              | <b>1.267,20</b>          | <b>0,00</b>          | <b>0,00</b>                 |
| Πρόστιμο 50%<br>άρθρου 58 <sup>A</sup><br>N.4174/2013 |                              | 3.168,00                 | 0,00                 | 0,00                        |
| <b>Σύνολο</b>                                         |                              | <b>11.404,80</b>         | <b>0,00</b>          | <b>0,00</b>                 |

(ακύρωση της υπ' αριθμ. ....../19.5.2022 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2018)

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

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.