



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 28/01/2020

Αριθμός απόφασης: 225

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Την υπ' αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):

-της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

-της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

-της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2015-31/12/2015** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 125.052,32 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 25.010,46 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 62.526,16 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 12.505,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **225.094,17 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 126.730,34 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 25.346,07 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 63.365,19 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 12.673,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **228.114,63 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 66.680,11 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 13.336,02 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 33.340,06 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 6.668,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **120.024,20 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 25/07/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Γρηγορά Παναγιώτη. Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές τελών χαρτοσήμου λόγω των παρακάτω συναλλαγών :

A) χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των εταιρειών «.....» και «.....»

Στους λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα επιχείρηση (33.11 ΒΡΑΧ ΑΠΑΙΤ. ΚΑΤΑ ΣΥΝΔ ΕΠΙΧ. Και 53.12 ΒΡΑΧ ΥΠΟΧΡ.ΠΡΟΣ ΛΟΙΠΟΥ ΣΥΜΜ ΕΝΔΙΑΦ. ΕΠ) που παρακολουθούσε τις συναλλαγές με τις εταιρείες «» και «» εμπεριέχονται και κινήσεις που αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των εταιρειών «.....» και «.....» οι οποίες υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ (άρθρο 43 Ν. 1041/80 ισχύς από 02.04.80) (Καταθέσεις -αναλήψεις χρημάτων) και συγκεκριμένα ανά έτος οι εν λόγω κινήσεις έχουν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01-31.12.2015

Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με την
 υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% ως ακολούθως :

01.01.2015-31.12.2015								
	ΕΛΕΓΧΟΥ					ΔΗΛΩΣΕΩΝ		
	Συναλλαγές με	Συναλλαγές με						
	Αξία Υποκείμενη σε Χαρτόσημο	Αξία Υποκείμενη σε Χαρτόσημο	Σύνολο	Χαρτόσημο	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Αξία Υποκ. σε Χαρτ.	Χαρτ	ΟΓΑ Χαρτ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	30.551,38	1.169.857,83	1.200.409,21	12.004,09	2.400,82	0,00	0,00	0,00
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	13.908,96	1.461.198,85	1.475.107,81	14.751,08	2.950,22	0,00	0,00	0,00
ΜΑΡΤΙΟΣ	10.204,05	1.127.133,40	1.137.337,45	11.373,37	2.274,67	0,00	0,00	0,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	12.631,66	885.708,90	898.340,56	8.983,41	1.796,68	0,00	0,00	0,00
ΜΑΙΟΣ	13.438,19	309.434,08	322.872,27	3.228,72	645,74	0,00	0,00	0,00
ΙΟΥΝΙΟΣ	8.993,95	1.015.192,65	1.024.186,60	10.241,87	2.048,37	0,00	0,00	0,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	105.986,94	2.029.849,69	2.135.836,63	21.358,37	4.271,67	0,00	0,00	0,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	10.150,74	944.220,86	954.371,60	9.543,72	1.908,74	0,00	0,00	0,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	8.906,08	642.007,03	650.913,11	6.509,13	1.301,83	0,00	0,00	0,00
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	4.605,65	227.147,55	231.753,20	2.317,53	463,51	0,00	0,00	0,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	22.343,90	346.994,54	369.338,44	3.693,38	738,68	0,00	0,00	0,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	149.850,06	1.954.914,45	2.104.764,51	21.047,65	4.209,53	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	391.571,56	12.113.659,83	12.505.231,39	125.052,32	25.010,46	0,00	0,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01-31.12.2016

Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με την και
 υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% ως ακολούθως :

01.01.2016-31.12.2016								
	ΕΛΕΓΧΟΥ					ΔΗΛΩΣΕΩΝ		
	Συναλλαγές με	Συναλλαγές με						
	Αξία Υποκείμενη σε Χαρτόσημο	Αξία Υποκείμενη σε Χαρτόσημο	Σύνολο	Χαρτόσημο	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Αξία Υποκ. σε Χαρτ.	Χαρτ	ΟΓΑ Χαρτ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	113.340,00	386.530,55	499.870,55	4.998,71	999,74	0,00	0,00	0,00
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	1.537,60	507.727,58	509.265,18	5.092,65	1.018,53	0,00	0,00	0,00
ΜΑΡΤΙΟΣ	172.364,59	758.287,05	930.651,64	9.306,52	1.861,30	0,00	0,00	0,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	285.148,80	722.002,33	1.007.151,13	10.071,51	2.014,30	0,00	0,00	0,00
ΜΑΙΟΣ	760.927,19	126.275,36	887.202,55	8.872,03	1.774,41	0,00	0,00	0,00

ΙΟΥΝΙΟΣ	1.625.871,19	332.136,03	1.958.007,22	19.580,07	3.916,01	0,00	0,00	0,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	423.892,06	401.116,20	825.008,26	8.250,08	1.650,02	0,00	0,00	0,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	172.623,49	420.836,48	593.459,97	5.934,60	1.186,92	0,00	0,00	0,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	75.162,42	495.223,43	570.385,85	5.703,86	1.140,77	0,00	0,00	0,00
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	397.543,53	1.249.706,21	1.647.249,74	16.472,50	3.294,50	0,00	0,00	0,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	67.605,10	53.310,47	120.915,57	1.209,16	241,83	0,00	0,00	0,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	241.885,16	162.050,58	403.935,74	4.039,36	807,87	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	4.337.901,13	5.615.202,27	9.953.103,40	99.531,03	19.906,21	0,00	0,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01.01-31.12.2017

Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με την και υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% ως ακολούθως :

01.01.2017-31.12.2017								
ΕΛΕΓΧΟΥ						ΔΗΛΩΣΕΩΝ		
	Συναλλαγές με	Συναλλαγές με						
	Αξία Υποκείμενη σε Χαρτόσημο	Αξία Υποκείμενη σε Χαρτόσημο	Σύνολο	Χαρτόσημ ο	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Αξία Υποκ. σε Χαρτ.	Χαρ τ	ΟΓΑ Χαρτ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	49.007,85	503.810,42	552.818,27	5.528,18	1.105,64	0,00	0,00	0,00
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙ Ο	110.527,02	2.388,83	112.915,85	1.129,16	225,83	0,00	0,00	0,00
ΜΑΡΤΙΟΣ	110.883,95	152.885,78	263.769,73	2.637,70	527,54	0,00	0,00	0,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	136.809,17	209.647,99	346.457,16	3.464,57	692,91	0,00	0,00	0,00
ΜΑΙΟΣ	248.104,67	268.522,88	516.627,55	5.166,28	1.033,26	0,00	0,00	0,00
ΙΟΥΝΙΟΣ	263.882,83	337.889,61	601.772,44	6.017,72	1.203,54	0,00	0,00	0,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	201.801,85	198.804,98	400.606,83	4.006,07	801,21	0,00	0,00	0,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	90.043,23	241.636,00	331.679,23	3.316,79	663,36	0,00	0,00	0,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	112.539,62	898.019,97	1.010.559,59	10.105,60	2.021,12	0,00	0,00	0,00
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	955.606,55	396.167,81	1.351.774,36	13.517,74	2.703,55	0,00	0,00	0,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	636.685,59	166.337,30	803.022,89	8.030,23	1.606,05	0,00	0,00	0,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	228.807,90	147.199,17	376.007,07	3.760,07	752,01	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	3.144.700,23	3.523.310,74	6.668.010,97	66.680,11	13.336,02	0,00	0,00	0,00

Β) Καταθέσεις για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου

Από την επισκόπηση των λογαριασμών της προσφεύγουσας επιχείρησης και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 43.00.00 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ» την 31.12.2016 κατατέθηκε ποσό ύψους 2.719.930,86 € από τους μετόχους για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου χωρίς να υπάρχει απόφαση της Γ.Σ. για την αύξηση αυτή. Περαιτέρω η επιχείρηση μέχρι και την ημερομηνία του ελέγχου σήμερα δεν προέβη σε καμία αύξηση κεφαλαίου διατηρώντας ωστόσο το παραπάνω ποσό σχετικό λογαριασμό 43.00.00 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ». Στην περίπτωση της μη επιστροφής στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου τους, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δημιουργείται, υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, και ειδικότερα

του τέλους χαρτοσήμου 1% της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 5γ, εδάφιο τέταρτο, του Κώδικα Χαρτοσήμου. Οι ανωτέρω χρηματικές καταθέσεις, δεν θεωρούνται, πλέον, καταθέσεις γενόμενες επί σκοπώ αυξήσεως κεφαλαίου, αλλά ως απλές καταθέσεις, επειδή 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.

Κατόπιν των ανωτέρω κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις 08/07/2019 το με αριθμό πρωτ.:/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 και 62 του Ν.4174/2013 και οι με αριθμό/...../2019,/...../2019 και/...../2019 Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικών περιόδων 01.01. -31.12.2015, 01.01. - 31.12.2016 και 01.01.-31.12.2017. Επί του ως άνω σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση απάντησε, δια εγγράφου της με αριθμό Πρωτ.:...../2019 σύμφωνα με το οποίο γνωστοποίησε στην ελεγκτική αρχή ότι επιφυλάσσεται ρητά για την άσκηση κάθε ένδικου μέσου –ενδικοφανούς προσφυγής και εν συνέχειά διοικητικής προσφυγής για την εξαφάνιση άλλως μεταρρύθμιση των εν λόγω πράξεων. Επί των πράξεων η προσφεύγουσα δεν πρόβαλε κανένα ισχυρισμό και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως εκ τούτου η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό των διαφορών με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ευθείας παράβασης του τετάρτου εδαφίου της περιπτώσεως γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ. Οι εγγραφές στα βιβλία οι οποίες είναι πλήρως αιτιολογημένες αναφέρονται στην υποκείμενη συμβατική σχέση καθώς προέρχονταν από εμπορικές συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιριών και, όπως πωλήσεις ή αγορές αγαθών με πίστωση, αλλά και για κάλυψη άλλων εννόμων σχέσεων.
- Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμου προσδιορισμού του τέλους χαρτοσήμου επί των κινήσεων που έχουν μεγαλύτερο άθροισμα χρεωστικό είτε πιστωτικό ανά χρήση εφόσον πρόκειται για καταθέσεις-αναλήψεις- Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας υποκείμενης σε χαρτόσημο. Ο έλεγχος δέχτηκε ότι οι λογαριασμοί 33.11 ΒΡΑΧ. ΑΠΑΙΤ. ΚΑΤΑ ΣΥ ΝΔ. ΕΠΙΧ. και 53.12 ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡ. ΠΡΟΣ ΛΟΙΠΟΥ ΣΥΜΜ. ΕΝΔΙΑΦ. ΕΠ που τηρούσε η προσφεύγουσα με τις εταιρείες και σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις «δεν Θεωρούνται δανειακοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί». Εν τούτοις, ενώ έκρινε ότι οι κινήσεις που περιλαμβάνουν χρηματικές διευκολύνσεις, υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% για να υπολογίσει την υποκείμενη σε αξία χαρτόσημο, έλαβε υπόψη τις «κινήσεις εκείνες που έχουν το μεγαλύτερο άθροισμα χρεωστικό είτε πιστωτικό». Ο Έλεγχος υπήγαγε σε χαρτόσημο το σύνολο των εισπράξεων ή των πληρωμών χωρίς να λάβει υπόψη του ότι οι εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές αφορούν πωλήσεις και αγορές της χρήσης αλλά και τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις της προηγούμενης χρήσης. Στην περίπτωση που ήθελε κριθεί, όπως είχε

πράξει το ΚΕΜΕΕΠ σε προηγούμενο έλεγχο του, ότι υφίσταται χρηματική διευκόλυνση, η αληθής χρηματική διευκόλυνση θα πρέπει να υπολογισθεί αφαιρουμένου του υπολοίπου της προηγούμενης χρήσης του κάθε λογαριασμού.

- Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου στις οποίες ερείδονται ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου με αποτέλεσμα τούτες να καθίστανται νομικά πλημμελείς και ακυρωτές. Στην κρινόμενη περίπτωση, η φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, στις συμπροσβαλλόμενες Εκθέσεις Ελέγχου δεν αναφέρεται στη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων, για την επιβολή των τελών χαρτοσήμου και δεν αιτιολογεί επαρκώς και ορισμένως πόθεν προκύπτουν οι καταθέσεις και οι αναλήψεις.
- Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων καθώς εσφαλμένα θεωρήθηκαν εγγραφές ως καταθέσεις – αναλήψεις αφού πρόκειται για σύνθετες συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις εταιρείες και για τη διασφάλιση σειράς άλλων (πλην δανείου) εννόμων σχέσεων. Στις ελεγχόμενες χρήσεις περιλαμβάνονται και εγγραφές που εσφαλμένα θεωρήθηκαν ως καταθέσεις- αναλήψεις καθώς αφορούσαν μία σύνθετη συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας και των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών και για τη διασφάλιση άλλων (πλην δανείου) εννόμων σχέσεων, όπως σύμβαση παροχής πιστώσεων με ανοικτό (αλληλόχρεο) λογαριασμό, σύμβαση εγγύησης και σύμβαση παροχής ενεχύρου σε ασφάλεια πιστώσεως με ανοικτό (αλληλόχρεο) λογαριασμό. Ως εκ τούτου, εγγραφές στα βιβλία των χρήσεων 2015, 2016, 2017 δεν αφορούν σε αυτοτελείς καταθέσεις- αναλήψεις αλλά σε κάλυψη άλλων εννόμων σχέσεων όπως των παρατιθέμενων στην προσφυγή συμβάσεων ενώ σε ό,τι αφορά τις συναλλαγές με την σημειωτέον ότι η εν λόγω εταιρεία είχε λάβει με απόφαση της ΓΣ την χορήγηση άδειας σύμφωνα με το άρθρο 23° κ.ν. 2190/1920 για την παροχή εγγύησης ή άλλης ασφάλειας υπέρ της προσφεύγουσας με τους όρους που προβλέπεται στην παρ. β της εν λόγω διάταξης.
- Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης με αριθμ.301 λόγω εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας των διατάξεων του ΚΝΤΧ (ΑΡΘΡΟ 15 ΠΑΡ. 5Γ, εδάφιο τέταρτο) περί χαρακτηρισμού καταθέσεων μετόχων για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου ως καταθέσεων ταμειακής διευκόλυνσης. Εν προκειμένω, οι καταβολές των μετόχων έγιναν με σκοπό την κάλυψη οικονομικών αναγκών της εταιρείας με την αύξηση του κεφαλαίου της, προκειμένου η προσφεύγουσα να καλύψει τα απαιτούμενα κεφάλαια και να χρηματοδοτηθεί για την λειτουργία της. 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 και όπως νομολογιακά έχει κριθεί δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου.
- Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων ένεκα ευθείας παραβίασης της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Η φορολογική αρχή στο πλαίσιο

προηγούμενου ελέγχου των χρήσεων 2010 και 2011 για τις συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της προσδιόρισε άλλως την υποκείμενη σε αξία χαρτόσημο. Η προσφεύγουσα και οι συνδεδεμένες με αυτήν εταιρείες και έχουν αντιμετωπίσει και στο παρελθόν είτε από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης είτε από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης) ελέγχους προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, οι οποίοι πάντα κατέληγαν επί των ιδίων πραγματικών περιστατικών σε διαφορετικές αξίες υποκείμενες στο τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), 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, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1 :

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. 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 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.»

Επειδή κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης:

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

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

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

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

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

3) 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).

4) 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.

5) 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 απαλλάχθηκε 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).

Επειδή στο άρθρο 26 παρ.1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«1. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς...».

Επειδή στο κεφάλαιο 5 άρθρο 26 της Λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του Ν. 4308/2014 "Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις" αναφέρεται:

«26.1.2 Εισφορές ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων κλπ) για τις οποίες υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση. Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, τα σχετικά ποσά κατατάσσονται στις υποχρεώσεις της οντότητας. Αναίρεση της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται παράβαση των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Εάν δεν υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του νόμου, τα σχετικά ποσά παρουσιάζονται ως υποχρέωση...».

Επειδή ως προς τις χρηματικές καταθέσεις των μετόχων των ανωνύμων εταιρειών και των εταίρων των λοιπών εμπορικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.), που προορίζονται, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου τους, και συγκεκριμένα ως προς την περίπτωση της μη επιστροφής από τις εταιρείες στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου τους, δια της μη μεταφοράς των χρηματικών αυτών ποσών στους οικείους λογαριασμούς υποχρεώσεων δημιουργείται, υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, και ειδικότερα του τέλους χαρτοσήμου 1% της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 5γ, εδάφιο τέταρτο, του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή οι ανωτέρω χρηματικές καταθέσεις, μετά την πάροδο ενός έτους δεν θεωρούνται, πλέον, ως καταθέσεις γενόμενες επί σκοπώ αυξήσεως κεφαλαίου, αλλά ως απλές καταθέσεις, επειδή 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. (ΡΕΠΠΑΣ Π.)

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.». Η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου της κατάθεσης χρημάτων σε εμπορική εταιρεία για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της τελεί υπό την απαραίτητη προϋπόθεση της πραγματοποίησης της αύξησης αυτής. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του κεφαλαίου για οποιονδήποτε λόγο θα πρέπει η λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία να επιστρέψει αυτά στον καταθέτη, προβαίνουσα σε σχετική εγγραφή στα βιβλία της. (ΔΕΔ 1517/2017).

Επειδή, η κατάθεση χρημάτων σε εμπορική εταιρεία, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, είναι αποτέλεσμα συμφωνίας, ήτοι, συμβάσεως (δικαιοπραξίας), στην οποία ο, μεν, καταθέτης των χρημάτων επέχει θέση δανειστή (υπό την ευρεία του όρου έννοια), η, δε, λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εμπορική εταιρεία, επέχει θέση οφειλέτη, και η, κατά τ' ανωτέρω, κατάθεση χρημάτων, ως γενόμενη, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου εμπορικής εταιρείας, θεωρείται ως "κατάθεση χρημάτων γενομένη υπό την αναβλητική αίρεση της μελλοντικής αύξησης του κεφαλαίου της", σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 201 του Α.Κ., επειδή στην εν λόγω κατάθεση συντρέχουν οι όροι της αναβλητικής αίρεσης, που είναι το μέλλον και αβέβαιο γεγονός, δοθέντος, ότι η αύξηση του κεφαλαίου, αφενός μεν θα γίνει στο μέλλον, αφετέρου δε, δεν είναι βέβαιο, για το αν αυτή θα πραγματοποιηθεί. Ματαιωθείσης, της αναβλητικής ως άνω αίρεσης, η δικαιοπραξία θεωρείται ως μηδέποτε γενομένη (Εφ. Αθ. 2092/1955), δηλαδή, η δικαιοπραξία ματαιώνεται οριστικά και δεν αναπτύσσει τα αποτελέσματά της, ο δε λαβών, υποχρεούται σε απόδοση των ληφθέντων στον υπό αίρεση δικαιούχο (Εφ. Θεσ. 340/1954).

Συνεπώς η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου της κατάθεσης χρημάτων σε εμπορική εταιρεία για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της τελεί υπό την απαραίτητη προϋπόθεση της πραγματοποίησης της αύξησης αυτής. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του κεφαλαίου για οποιονδήποτε λόγο θα πρέπει η λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία να επιστρέψει αυτά στον καταθέτη, προβαίνουσα σε σχετική εγγραφή στα βιβλία της. (ΔΕΔ 1517/2017).

Επειδή, 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 φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατόπιν του με 1041438/- 14.03.2018 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Υ.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ στο οποίο αναφέρεται ,ότι στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Από το ισοζύγιο λογαριασμών, όπως και στις καρτέλες των λογαριασμών 33.11 και 53.12 διαπιστώθηκαν εγγραφές που αφορούν κινήσεις μόνο προς συνδεδεμένες «.....» και «.....» οι οποίες δεν αφορούν εμπορικές συναλλαγές αλλά ταμειακές διευκολύνσεις μεταξύ των ανωτέρω συνδεδεμένων εταιρειών, μη αποτελώντας παρεπόμενη πράξη άλλης κύριας σύμβασης ή συναλλαγής για τις οποίες δημιουργούν υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του κώδικα χαρτοσήμου, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 του ν. 1041/1980 », διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ΚΝΤΧ, στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα ο έλεγχος αφού ενοποίησε τους λογαριασμούς (πελατών-προμηθευτών-χρεωστών-πιστωτών) που αφορούν τις ως άνω εταιρείες (.....,), σε ένα λογαριασμό για την κάθε εταιρεία και μετά την αφαίρεση των εμπορικών και λοιπών μη χρηματικών πράξεων, έκρινε ότι οι χρηματικές κινήσεις αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των εν λόγω εταιρειών και συγκεκριμένα έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου καθώς ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

- «1.Υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ των δυο εμπορικών εταιρειών (συνδεδεμένες επιχειρήσεις)
 2. Οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις γίνονται στην Ελλάδα, όπως αυτό αποδεικνύονται από τις σχετικές εγγραφές στα επίσημα τηρούμενα βιβλία .
 - 3.**Δεν βρέθηκαν ούτε από τον παρόντα έλεγχο ούτε από άλλους ελέγχους ότι οι εγγραφές στα βιβλία ανάγονται σε έγγραφη σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή οι οποίες είχαν υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχαν απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά .**
 - 4.Στις εγγραφές των βιβλίων δεν γίνεται ρητή αναγραφή της λέξης «δάνειο», αλλά αναφέρεται η λέξη «έναντι λογαριασμού».
 - 5.**Οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων, όπως προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα επίσημα τηρούμενα βιβλία εμφανίζονται αυτές ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις και όχι ως πράξεις πραγματοποιούμενες στα πλαίσια «δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού »**
 - 6.Στους λογαριασμούς που τηρούσε η ελεγχόμενη επιχείρηση (33.11 ΒΡΑΧΥ ΑΠΑΙΤ.ΚΑΤΑ ΣΥΝΔ ΕΠΙΧ ΚΑΙ 53.12. ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧ.ΠΡΟΣ ΛΟΙΠ ΣΥΜΜ ΕΝΔΙΑΦ.ΕΠ) που παρακολουθούσε τις συναλλαγές με τις εταιρείες «.....» και «» εμπεριέχουν και κινήσεις εμπορικών πράξεων και ως εκ τούτου δεν θεωρούνται δανειακοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί.
- Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος διαπιστώνει ότι οι κινήσεις των λογαριασμών αυτών που ενοποιήθηκαν σε έναν όπως αναλυτικά εμφανίζονται περιλαμβάνουν μόνο τις χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ των εταιρειών ... υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ (άρθρο 43 Ν. 1041/80 ισχύς από 02.04.80) (Καταθέσεις -αναλήψεις χρημάτων)...».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων διότι αφενός δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου καθώς οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε εμπορικές πράξεις ή σε άλλες έννομες σχέσεις αφετέρου και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται υποχρέωση χαρτοσήμου λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου στο σύνολο των χρεώσεων ή στο σύνολο των πιστώσεων χωρίς να λάβει υπόψη του τις κινήσεις πωλήσεων και αγορών της χρήσης καθώς και τα υπόλοιπα των υπό κρίση λογαριασμών που προέρχονται από την προηγούμενη χρήση.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και από τα πορίσματα των προγενέστερων ελέγχων που έχουν διενεργηθεί στην προσφεύγουσα επιχείρηση και στις ως άνω αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, διαπιστώνεται ότι οι λογαριασμοί πελατών, προμηθευτών χρεωστών και πιστωτών που τηρούνται για τις συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των συνδεδεμένων εταιρειών δεν αποτελούν αμιγώς εμπορικοί λογαριασμοί, αφετέρου κατά την διενέργεια των προγενέστερων ελέγχων, οι νόμιμοι εκπρόσωποι των συνδεδεμένων εταιρειών αλλά και της προσφεύγουσας έχουν αποδεχθεί το γεγονός ότι οι υπό κρίση λογαριασμοί έχουν μεικτό χαρακτήρα και προς τούτο αιτήθηκαν την ενοποίηση αυτών προκειμένου να κριθεί ο τρόπος χαρτοσήμανσής τους (σχετικές οι με αριθμ...../2018 και/2019 Αποφάσεις της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης).

Το εν λόγω άλλωστε ενισχύεται από την παράθεση από την πλευρά της προσφεύγουσας, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, πινάκων με την ενοποίηση των στοιχείων απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αφορούν τις συνδεδεμένες εταιρείες, από τους οποίους διαπιστώνεται ότι οι πραγματοποιηθείσες καταβολές (εισπράξεις- πληρωμές) δεν ακολουθούν τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις που ανακύπτουν από τις εμπορικές πράξεις (πωλήσεις- αγορές) αλλά διαπιστώνεται ότι στις υπό κρίση χρήσεις έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές που υπερβαίνουν κατά πολύ αυτές (εισπράξεις > πωλήσεις και πληρωμές > αγορών) γεγονός που δεν τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη αυτοτέλειας των υπό κρίση καταβολών.

Επίσης κατά τον υπό κρίση έλεγχο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να συσχετίζει τις εν λόγω καταβολές (εισπράξεις-πληρωμές) είτε με συγκεκριμένες εμπορικές πράξεις (πωλήσεων-αγορών) είτε με άλλες πράξεις οι οποίες υποβλήθηκαν στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκαν νομίμως από το τέλος αυτό, ομοίως και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ενώ προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε εμπορικές πράξεις και άλλες έννομες σχέσεις ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, πλην της απλής αναφοράς των πινάκων με την κίνηση των υπό κρίση λογαριασμών και των συμβάσεων παροχής πιστώσεων και εγγυήσεων, δεν τεκμηριώνεται με συγκεκριμένα στοιχεία (συσχέτιση των υπό κρίση εγγραφών με φορολογικά στοιχεία και τις συμβάσεις ή άλλες πράξεις που απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου).

Επειδή εν προκειμένω από την επισκόπηση των λογαριασμών της προσφεύγουσας επιχείρησης και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 43.00.00 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ» την 31.12.2016 κατατέθηκε ποσό ύψους **2.719.930,86 €** από τους μετόχους για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου χωρίς να υπάρχει απόφαση της Γ.Σ. για την αύξηση αυτή. Περαιτέρω η επιχείρηση μέχρι και την ημερομηνία του ελέγχου δεν προέβη σε καμία αύξηση κεφαλαίου διατηρώντας ωστόσο το παραπάνω ποσό σχετικό λογαριασμό 43.00.00 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ». Για την μη επιστροφή στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου, και την τήρηση αυτών για μεγάλο χρονικό διάστημα, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι υφίσταται περίπτωση ταμειακής διευκόλυνσης ως προς τις καταθέσεις αυτές και δημιουργείται, υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης με αριθμ.301, και για τον λόγο της εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας των διατάξεων του ΚΤΧ (ΑΡΘΡΟ 15 ΠΑΡ. 5Γ, εδάφιο τέταρτο) περί χαρακτηρισμού καταθέσεων μετόχων για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου ως καταθέσεων ταμειακής διευκόλυνσης. Ισχυρίζεται ότι οι καταβολές των μετόχων έγιναν με σκοπό την κάλυψη οικονομικών αναγκών της εταιρείας με την αύξηση του κεφαλαίου της, προκειμένου η προσφεύγουσα να καλύψει τα απαιτούμενα κεφάλαια και να χρηματοδοτηθεί για την λειτουργία της. 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 και όπως νομολογιακά έχει κριθεί δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες και ισχύουσες στην υπό κρίση περίπτωση, διατάξεις των Ε.Λ.Π., οι εισφορές ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων κλπ) για τις οποίες υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση. Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, τα σχετικά ποσά κατατάσσονται στις υποχρεώσεις της οντότητας. Εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, δεν πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις καθώς αφενός δεν υφίσταται η σχετική δέσμευση κεφαλαιοποίησης αφετέρου δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς εντός του προβλεπόμενου χρόνου η αύξηση κεφαλαίου και η έκδοση μετοχών αλλά ούτε και μεταγενέστερα μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου, ως εκ τούτου οι υπό κρίση καταθέσεις δεν θεωρούνται, πλέον, ως καταθέσεις γενόμενες επί σκοπώ αυξήσεως κεφαλαίου, ώστε να μπορούν να απαλλαχθούν (σχετ. απόφαση του ΣΤΕ 1470/2002), αλλά ως απλές καταθέσεις που κατατάσσονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ στις υποχρεώσεις της εταιρείας και δεν ανήκουν στην περιουσία της εταιρείας, 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.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, **και την επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):

-της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

-της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

-της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2015-31/12/2015				
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	(3)-(1)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		12.505.231,39	12.505.231,39	12.505.231,39
Χαρτόσημο 1%		125.052,31	125.052,31	125.052,31
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		25.010,46	25.010,46	25.010,46
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013		62.526,16	62.526,16	62.526,16
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013		12.505,23	12.505,23	12.505,23
Σύνολο		225.094,17	225.094,17	225.094,17

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016-31/12/2016				
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	(3)-(1)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		12.673.034,26	12.673.034,26	12.673.034,26
Χαρτόσημο 1%		126.730,34	126.730,34	126.730,34
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		25.346,07	25.346,07	25.346,07
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013		63.365,19	63.365,19	63.365,19
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013		12.673,03	12.673,03	12.673,03
Σύνολο		228.114,63	228.114,63	228.114,63

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017-31/12/2017				
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	(3)-(1)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		6.668.010,97	6.668.010,97	6.668.010,97
Χαρτόσημο 1%		66.680,11	66.680,11	66.680,11
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		13.336,02	13.336,02	13.336,02
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013		33.340,06	33.340,06	33.340,06
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013		6.668,01	6.668,01	6.668,01
Σύνολο		120.024,20	120.024,20	120.024,20

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .