



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/12/2023
Αριθμός απόφασης: 2255

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας που εδρεύει Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους **2017**.

5. Την ως άνω οριστική πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6-Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά τελών χαρτοσήμου 2% ύψους 76.600,00 Ευρώ, με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο ποσού 3.957.000,00 ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α χαρτοσήμου 20% ύψους 15.320,00 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 38.300,00 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 στην εισφορά Ο.Γ.Α ύψους 7.660,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 137.880,00 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν βάσει της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ύστερα από μερικό έλεγχο δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. εντολή της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ από τον έλεγχο των διπλογραφικών βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι ετηρούντο δοσοληπτικοί λογαριασμοί μεταξύ της εταιρείας και των συνδεδεμένων εταιρειών του Ομίλου.

Ειδικότερα, στο κεφάλαιο διαπιστώσεις ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

A) Λογαριασμοί:

«Η εταιρεία του Ομίλου, κατά το φορολογικό έτος 2017 παρουσιάζεται ως χρεώστης και ως πιστωτής της προσφεύγουσας.

Στους δύο(2) αυτούς λογαριασμούς καταχωρούνται μεταξύ άλλων και οι καταθέσεις χρημάτων της προσφεύγουσας προς την και αντίστοιχα οι καταθέσεις χρημάτων της προς την αυτή, καθώς και οι επιταγές οι οποίες εκδίδονται ως εγγύηση για τις απαιτήσεις — υποχρεώσεις που δημιουργούνται μεταξύ τους .

Οι δύο(2) αυτοί λογαριασμοί συγχωνεύτηκαν από τον έλεγχο σε ένα (1) λογαριασμό.

Ο λογαριασμός από τον έλεγχο κρίθηκε ως τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη τελούσαν σε εναλλασσόμενη θέση δανειστή και οφειλέτη δεδομένου ότι το υπόλοιπό του ενοποιημένου λογαριασμού σε άλλες ημερομηνίες ήταν χρεωστικό και σε άλλες πιστωτικό.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α Κ.Ν.Τ.Χ, διαπίστωσε ότι οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του ενοποιημένου λογαριασμού το οποίο προσδιορίστηκε την σε 3.515.000,00 ευρώ».

B) Λογαριασμός: Λογαριασμός

«Στο λογαριασμό αυτό πραγματοποιήθηκε μια(1)εγγραφή κατάθεσης μετρητών αξίας 2.000,00€.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εν λόγω κατάθεση αφορά ταμειακή διευκόλυνση και οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου στην αυτοτελή χρηματική κίνηση αξίας 2.000,00€, σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ».

Γ) Λογαριασμός

«Στο λογαριασμό αυτό, πέραν των χρεοπιστώσεων των μεταχρονολογημένων επιταγών καταχωρούνται και κινήσεις που αφορούν καταθέσεις/αναλήψεις μετρητών.

Ο εν λόγω λογαριασμός κρίθηκε, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1α του Κ.Ν.Τ.Χ. υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου, το οποίο προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 2017 σε 188.000,00 ευρώ της

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή της, ζητά να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν ότι ποσό έχει καταβληθεί δυνάμει της άνω πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. και παντελώς αόριστη και ανατιολόγητη κρίση εκ μέρους του ελέγχου, όσον αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό των λογαριασμών «..... Λοιποί Χρεώστες Διάφοροι - Εταιρείες Ομίλου» (υπολογ.) και -Πιστωτές Διάφοροι - Εταιρείες Ομίλου» (υπολογ.), στους οποίους καταχωρήθηκαν οι συναλλαγές μας με τις συνδεδεμένες εταιρείες ως τρεχούμενων δανειακών δοσοληπτικών λογαριασμών, υποκείμενων σε τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ. Ειδικότερα ουδέν στοιχείο (σύμβαση ή έγγραφο) υφίσταται ή σχετική λογιστική εγγραφή στους άνω λογαριασμούς, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αυτοί εμφανίζουν χαρακτηριστικά δανείου, ώστε να δύνανται να θεωρηθούν ως τρεχούμενοι δανειακοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ: Πέραν της πρόδηλης εσφαλμένης ερμηνείας όσον αφορά τον δανειακό χαρακτήρα των λογ. (και των σχετικών υπολογ.) ο έλεγχος προέβη σε μη νόμιμη ενοποίηση των λογ., με αποτέλεσμα, λόγω της ενοποίησης αυτής και μόνο, να προκύψει ο χαρακτήρας τους, ως δήθεν, ενός ενιαίου δοσοληπτικού λογαριασμού, παρότι οι επιμέρους λογαριασμοί δεν ήταν δοσοληπτικοί και επίσης δεν έλαβε υπόψη του ορθά τα μεταφερόμενα υπόλοιπα στους λογ., λόγω μη λήψης υπόψη των υπολοίπων των λογ. **ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ (ΜΕΤΑΧΡΟΝ/ΝΕΣ)**, που αφορούσαν σε μεταχρονολογημένες επιταγές εγγυητικού χαρακτήρα που μόνο πλασματικά μείωναν τα υπόλοιπα της απαίτησής μας από την και της οφειλής μας προς την χωρίς να συνιστούν πραγματικές καταβολές και συνεπώς έπρεπε να συμπεριληφθούν και τα υπόλοιπά τους για στα μεταφερόμενα υπόλοιπα, την, στους άνω λογ.

ΤΡΙΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου για εγγραφές στον εν θέματι λογαριασμό, περιόδων έως, λόγω της μη ύπαρξης και μη απόδειξης τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.

Εκ μέρους της προσφεύγουσας στις υπεβλήθη έγγραφο υπόμνημα, με το οποίο πέραν των παραπάνω λόγων προβάλλει τα παρακάτω:

«Κατόπιν των ανωτέρω, με το παρόν, **ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΩΣ** και σε περίπτωση που ΔΕΝ γίνουν αποδεικτοί οι ανωτέρω αναφερόμενοι και προβληθέντες με την ενδικοφανή προσφυγή μας ισχυρισμοί, προβάλλουμε συννόμως και τον κάτωθι αμιγώς νομικό ισχυρισμό, ο οποίος έχει ως εξής:

Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. ως προς την έννοια του «μεγαλύτερου πιστωτικού ή χρεωστικού υπολοίπου» εκάστης διαχειριστικής περιόδου, το οποίο υπόκειται σε χαρτοσήμανση και ειδικότερα εσφαλμένη κρίση της φορολογικής Αρχής ότι, σε περίπτωση περισσότερων εγγραφών που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης την ίδια ημέρα το εν λόγω υπόλοιπο προσδιορίζεται με βάση εκάστη εγγραφή στον δοσοληπτικό λογαριασμό – Ενώ αντίθετα όφειλε να κρίνει η φορολογική Αρχή ότι στην περίπτωση περισσότερων λογιστικών εγγραφών εντός της ίδιας ημέρας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου το μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, που διαμορφώνεται κατόπιν της τελευταίας εγγραφής που λαμβάνει χώρα την επίμαχη ημέρα. Τούτο δε καθώς, στην περίπτωση περισσότερων εγγραφών που καταχωρούνται εντός της αυτής ημέρας σε έναν λογιστικό λογαριασμό, προφανώς η σειρά καταχώρισης αυτών στα βιβλία της εταιρείας λαμβάνει χώρα με αμιγώς συμπτωματικά κριτήρια και όχι με βάση απόλυτη χρονική σειρά, δεδομένου ότι κατά κανόνα δεν είναι εφικτή η χρονική ταξινόμηση και καταχώριση κατά χρονική σειρά περισσότερων εγγραφών που αφορούν στην ίδια ημέρα και έτσι η εναλλαγή στη σειρά των εγγραφών οδηγεί σε (πλασματικά διαμορφωμένο) διαφορετικό χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, γεγονός που μπορεί να αλλοιώνει το αληθές πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ' εδάφιο 4^ο του Κ.Ν.Τ.Χ (ΠΔ της 28-07-1931, ΦΕΚ Α' 239), ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος», με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 15§5 περ. γ' του ίδιου Κώδικα ότι: «Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουσών 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 τίνος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης», ενώ με το άρθρο 14§1 του ίδιου κώδικα ότι: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς» Όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", που έχει ως απία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του, δε, σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η **συνομολόγηση του δανείου**, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή του αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις (ΣτΕ 2683/1988, ΣτΕ 1701/1990, ΣτΕ 2911/1993, ΔεφΑθ 1209/2011).

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι 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 ρυθμιστούν 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. (Α.Π. 225/1926, ΔΕφΑθ 193/1926, ΔΕφΠατρ 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχόμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός..

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (ΣτΕ 264/1975, ΣτΕ 4112/1976, ΣτΕ 2968/1979, ΔΕφΑθ 2077/1985). Συνεπώς δεν θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΔΕφΑθ 3222/1979).

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί κατά νόμο τις 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§1 περ. α' ή 13 §1 περ. α' του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

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 περισσοτέρων της μιας πράξεων. Θα πρέπει δηλαδή να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κάθε ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι έναντι του άλλου, όχι μόνο πάντοτε δανειστής, αλλά και οφειλέτης, και β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή, προϋπόθεση για την χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι ο λογαριασμός να έχει χαρακτηριστεί ως τέτοιος. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στη 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. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ιδίου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση ή ανάληψη.

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, στην προκειμένη περίπτωση κατά το διενεργηθέντα έλεγχο των διπλογραφικών βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε, ότι τηρούνται οι παρακάτω δοσοληπτικοί λογαριασμοί :

α) **Δοσοληπτικοί λ/σμοί**με την εταιρεία που κατά το φορολογικό έτος 2017 παρουσιάζεται ως χρεώστης και ως πιστωτής .

Στους ως άνω λ/σμούς καταχωρούνται οι καταθέσεις χρημάτων της προσφεύγουσας προς τηνκαι αντίστοιχα οι καταθέσεις χρημάτων της προς την αυτή, καθώς και οι επιταγές οι οποίες εκδίδονται ως εγγύηση για τις παραπάνω απαιτήσεις — υποχρεώσεις που δημιουργούνται μεταξύ τους .

Οι δύο(2) αυτοί λογαριασμοί συγχωνεύτηκαν από τον έλεγχο σε ένα(1) λογαριασμό που κρίθηκε ως τρεχούμενος δανειακός, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη τελούσαν σε εναλλασσόμενη θέση δανειστή και οφειλέτη, δεδομένου ότι το υπόλοιπό του σε άλλες ημερομηνίες ήταν χρεωστικό και σε άλλες πιστωτικό και συνεπώς ο λογαριασμός εμφανίζει κίνηση δανείου ασχέτως της ύπαρξης δανειακής σύμβασης.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α Κ.Ν.Τ.Χ, διαπίστωσε ότι οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του ενοποιημένου λογαριασμού το οποίο ανέρχεται τηνσε 3.515.000,00 ευρώ.

Β) Λογαριασμός: Λογαριασμός

Στο λογαριασμό αυτό πραγματοποιήθηκε μια(1) κατάθεση αξίας 2.000,00€ προς την ως άνω εταιρεία.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εν λόγω κατάθεση αφορά ταμειακή διευκόλυνση και οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου στην αυτοτελή

χρηματική κίνηση αξίας 2.000,00€, σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Γ) Λογαριασμός

Στο λογαριασμό αυτό, πέραν των χρεοπιστώσεων των μεταχρονολογημένων επιταγών καταχωρούνται και κινήσεις που αφορούν καταθέσεις/αναλήψεις μετρητών.

Ο εν λόγω λογαριασμός κρίθηκε, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1α του Κ.Ν.Τ.Χ. υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου, το οποίο προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου την σε 188.000,00 ευρώ. παραπάνω λογαριασμός περιλαμβάνει χρηματικές δοσοληψίες και όχι εμπορικές συναλλαγές και κατά τη διάρκεια της χρήσης εμφανίζονται συνεχώς κινήσεις όχι μόνο προς μια κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά και προς τις δύο. Από τις κινήσεις του λογαριασμού ανά ημέρα προκύπτει ότι τα συμβαλλόμενα μέρη τελούσαν σε εναλλασσόμενη θέση δανειστή και οφειλέτη, δεδομένου ότι το υπόλοιπο σε άλλες ημερομηνίες ήταν χρεωστικό και σε άλλες πιστωτικό και συνεπώς ο λογαριασμός εμφανίζει κίνηση δανείου ασχέτως της ύπαρξης δανειακής σύμβασης

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ

Επειδή, ορθά η ελεγκτική φορολογική αρχή χαρακτήρισε τους λογαριασμούς που τηρεί για την επιχείρηση ως δανειακούς τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1α Κ.Τ.Χ. και τη σχετική νομολογία υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% επί του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το υπόμνημα προβάλλει τον ισχυρισμό, ότι λανθασμένα ο έλεγχος εξέλαβε ως το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο το ποσό των 3.515.000,00 ευρώ της

Επειδή από την επισκόπηση του ενοποιημένου από τον έλεγχο λ/σμού, όπως αποτυπώνεται στις σελίδες 25 έως 27 της σχετικής έκθεσης χαρτοσήμου, προκύπτει ότι κατά την ημερομηνία αναφέρονται τέσσερα χρεωστικά υπόλοιπα ποσών, ήτοι (α)3.515.000,00 ευρώ, (β)1.380.000,00 ευρώ(γ),2.760.000,00 ευρώ κα(δ)ι 1.380.000,00 ευρώ,εκ των οποίων ο έλεγχος εξέλαβε το πρώτο εξ αυτών (.....),ως το μεγαλύτερο για τον καταλογισμό του χαρτοσήμου κατά το φορολογικό έτος 2017.

Ωστόσο την ίδια ημέρα (.....), στον αυτό ως άνω λογαριασμό αμέσως μετά την ανωτέρω εγγραφή, ακολουθεί όμοια εγγραφή πίστωσης, η οποία διαμορφώνει το υπόλοιπο του ανωτέρω λογαριασμού, στο ποσό του 1.380.000,00 ευρώ.

Εν συνεχεία, την αυτή ημέρα, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού ποσό 1.380.000 ευρώ και αμέσως μετά σε πίστωση του λογαριασμού επίσης το ποσό το 1.380.000 ευρώ.

Συνεπώς ο έλεγχος δεν προσδιόρισε το σύνολο των εγγραφών που καταχωρήθηκαν εντός της αυτής ημέρας στους επίμαχους λογαριασμούς στη χρέωση και στη πίστωση κάθε λογαριασμού, αλλά προσδιόρισε το μεγαλύτερο υπόλοιπο, με βάση το μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει από τις εγγραφές της ίδιας ημέρας.

Το σκεπτικό αυτό του ελέγχου είναι εσφαλμένο, καθόσον για κάθε ημερομηνία(ημέρα)το αποτέλεσμα των εγγραφών στους λογαριασμούς της που προκύπτει από τις ενοποιημένες χρεώσεις και πιστώσεις, πρέπει να δίνουν ένα(1) αποτέλεσμα και όχι περισσότερα κατά ημέρα, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήξει σε εσφαλμένα συμπεράσματα ως προς την έννοια του μεγαλύτερου πιστωτικού ή χρεωστικού υπολοίπου του φορολογικού έτος 2017.

Για τη σωστή αποτύπωση των ενοποιημένων λογαριασμών τηςπαραθέτουμε τον παρακάτω πίνακα που συντάξαμε, για κάθε ημερομηνία συγκεντρωτικά κάθε μήνα:

			ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
	ΧΡΕΩΣΕΙΣ Λ/ΣΜΩΝ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ Λ/ΣΜΩΝ	1.380.000,00
.....	260.000,00	260.000,00	1.380.000,00
.....	-20.000,00	0,00	1.360.000,00
.....	20.000,00	0	1.380.000,00
.....	-25.000,00	0,00	1.355.000,00
.....	25.000,00	0	1.380.000,00
.....	-79.000,00	0,00	1.301.000,00
.....	50.000,00	0	1.351.000,00
.....	29.000,00	0	1.380.000,00
.....	0,00	0,00	1.380.000,00
.....	3.515.000,00	3.515.000,00	1.380.000,00
.....	50.000,00	50.000,00	1.380.000,00
.....	-1.450.000,00	0,00	-70.000,00
.....	45.000,00	0	-25.000,00
.....	25.000,00	0	0,00
.....	18.500,00	0	18.500,00
.....	492.000,00	0,00	510.500,00
.....	-510.500,00		0,00
.....	20.000,00	0	20.000,00
.....	624.607,18	644.607,18	0,00
.....	18.000,00	0	18.000,00
.....	50.000,00	70.000,00	-2.000,00
.....	2.000,00	0	0,00
.....	302.607,18	392.607,18	-90.000,00
.....	49.000,00	0	-41.000,00
.....	41.000,00	0	0,00
.....	70.000,00	70.000,00	0,00
.....	20.000,00	20.000,00	0,00
.....	40.000,00	40.000,00	0,00
.....	482.607,18	482.607,18	0,00
.....	10.000,00	10.000,00	0,00
.....	420.000,00	420.000,00	0,00
.....	30.000,00	30.000,00	0,00
.....	982.607,18	982.607,18	0,00

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 2017 είναι το ποσό 1.380.000,00 ευρώ στις, επί του οποίου θα πρέπει να υπολογιστεί χαρτόσημο 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ

Επειδή από την επισκόπηση του εν λόγω λογαριασμού(σελ.34 έκθεσης ελέγχου),προκύπτει ότι αυτός παρουσιάζει τις παρακάτω κινήσεις για το φορολογικό έτος 2017:

	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	Χρέωση	Πίστωση	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
	ΜΕΤΑΦΕΡΘΕΝ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			0,00

.....		50.000,00	0	50.000,00
.....		93.000,00	0	143.000,00
.....		45.000,00	0	188.000,00
.....		0	25.000,00	163.000,00
.....		25.000,00	0	188.000,00
.....		0	5.000,00	183.000,00
.....		5.000,00	0	188.000,00
.....		0	30.000,00	158.000,00
.....		30.000,00	0	188.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ	248.000,00	60.000,00	188.000,00

Επειδή, προϋπόθεση για την ή 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 στη 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. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ιδίου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι 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 ρυθμιστούν 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. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός.

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (ΣτΕ 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή ο εν λόγω λογαριασμός παρουσιάζει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο, το πόρισμα του ελέγχου, ότι πρόκειται για τρεχούμενο δοσοληπτικό δανειακό λογαριασμό είναι λανθασμένο, καθώς πρόκειται για λογαριασμό που περιλαμβάνει καταθέσεις και αναλήψεις μετρητών, που δεν ανάγονται σε σύμβαση, όπως συνομολογεί και ο έλεγχος και επομένως υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% που προβλέπει η παρ.5 περ.γ του άρθρου 15 ΚΝΤΧ, υπολογιζόμενου επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία.

Το ως άνω τέλος καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ΚΤΧ.

Επειδή από την προσφεύγουσα προβάλλεται ο ισχυρισμός της παραγραφής των εγγραφών του λογ/σμού που τηρεί με την εταιρεία, λεκτέα τα παρακάτω:

Επειδή το άρθρο 36 παρ. 1 του ΚΦΔ, ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με την αριθ. Ε 2049/2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται.

Με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού.

Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ..

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020.

γ. Σε περίπτωση χαρτοσήμου μισθωμάτων έτους 2015, η προθεσμία για την απόδοση του χαρτοσήμου είναι η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα αυτά, δηλαδή εντός του 2016. Κατά συνέπεια, ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι, η 31/12/2021.

δ. Σε περίπτωση χαρτοσήμου μισθωμάτων έτους 2019, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, η προθεσμία για την απόδοση του χαρτοσήμου είναι η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα αυτά, δηλαδή εντός του 2020. Κατά συνέπεια, ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι, η 31/12/2025. Σε περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση εισοδήματος έτους 2019 και άρα δεν αποδόθηκε το προσήκον τέλος χαρτοσήμου, ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2030.

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.

ζ. Δάνειο που συνήφθη στις 28/12/2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, και για το οποίο καταρτίστηκε σύμβαση, η υποχρέωση για καταβολή χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ) δηλαδή έως στις 02/1/2019, και η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.

η. Επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών (προθεσμίες όπως ορίζονται στην ΠΟΛ.1035/2017), το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτού υπολοίπου κατά περίπτωση:

I. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 31/12/2017, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι την 30/06/2018. Η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/07/2018, κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2023.

II. ημεδαπό νομικό πρόσωπο που επιλέγει, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, να χρησιμοποιεί ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου στο οποίο ανήκει. Έστω ότι το αλλοδαπό πρόσωπο έχει φορολογικό έτος από 01/02/2016 έως 31/01/2017, και επομένως το ημεδαπό ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι 31.07.2017 και έχει προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου το αργότερο μέχρι την 15/08/2017, κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2022.

III. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 30/06/2018, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι 31.12.2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/01/2019, κατά συνέπεια ως ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου θεωρείται η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.

Επειδή με την παρούσα απόφαση ο εν λόγω λογαριασμός κρίνεται ως απλός λογαριασμός

αναλήψεων και καταθέσεων μετρητών(Ταμειακής διευκόλυνσης) της προσφεύγουσας από και προς την εταιρεία, που παρουσιάζει μόνο πιστωτικό υπόλοιπο και επομένως δεν είναι τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός όπως έκρινε ο έλεγχος.

Ο λ/σμός στη προκειμένη περίπτωση περιέχει εγγραφές από 1/1 έως 31/5/2017.

Με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, οι εγγραφές του λ/σμού που τηρεί η προσφεύγουσα με την εταιρεία μέχρι την έχουν υποπέσει στις διατάξεις περί παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, καθόσον ο έλεγχος ολοκληρώθηκε στις με την σύνταξη της επίδικης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Χαρτοσήμου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης της περιόδου 1/1 έως 31/12/2017 την 31/8/2023.

Επομένως γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός που προβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή περί παραγραφής καταλογισμού χαρτοσήμου στον εν λόγω λογαριασμό, για το ποσό των 188.000,00 ευρώ

Επειδή, ύστερα από τα παραπάνω, λογαριασμοί της φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2017 που υπάγονται σε χαρτόσημο σύμφωνα με την παρούσα απόφαση έχει ως εξής:

1. Ενοποιημένος λ/σμός των λογαριασμών Τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%: 1.380.000,00 ευρώ.

Χαρτόσημο: 27.600,00 ευρώ

ΟΓΑ χαρτοσήμου: 5.520,00 ευρώ

Σύνολο: 33.120,00 ευρώ

2.λ/σμός Ταμειακής διευκόλυνσης

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%:2.000,00ευρώ

Χαρτόσημο: 20,00 ευρώ

ΟΓΑ χαρτοσήμου: 4,00ευρώ

Σύνολο: 24,00 ευρώ

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθ. Πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας που εδρεύει στην και την τροποποίηση της υπ'αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία Υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	3.957.000,00	1.382.000,00
Χαρτόσημο	76.600,00	27.620,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	15.320,00	5.524,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ανακρίβειας /μη υποβολής	38.300,00	13.810,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας /μη υποβολής	7.660,00	2.762,00
Σύνολο για καταβολή	137.880,00	49.716,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.