



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/02/2024

Αριθμός απόφασης: 230

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/05-09-

2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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:

1. Με την υπ' αριθμ./**05-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.813,36 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 362,67 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 906,68 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 181,34 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.264,05 €**.

2. Με την υπ' αριθμ./**05-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 66.869,11 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 13.373,82 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 33.434,56 € και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 6.686,91 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **120.364,40 €**.

Δυνάμει της με αριθμό/...../09-03-2023 έγγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2017 και 2018, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρείας με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο ζάχαρης», σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Ν.4987/2022 καθώς και των σχετικών Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1124/2015, ΠΟΛ 1036/2017 και ΠΟΛ 1067/2018 (που αφορούν ελέγχους επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία των Ε.Λ.Π.- Ν.4308/2014 και κλείνουν Ισολογισμούς από 01/01/2014 και μετά).

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογαριασμών πελατών και προμηθευτών που λειτουργούν είτε ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, είτε προς ταμειακή

διευκόλυνση. Προς τούτο εκδόθηκε η με αριθμό/...../10-07-2023 εντολή ελέγχου με είδος φορολογίας ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ ΕΙΣΦΟΡΕΣ προκειμένου να καταλογιστεί τέλος χαρτοσήμου στις εν λόγω συναλλαγές.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα οφειλόμενα τέλη Χαρτοσήμου πλέον της εισφοράς Ο.Γ.Α., ως κάτωθι, και καταλόγισε τα επίμαχα ποσά:

Φορολογικό έτος 2017	Υποκείμενη Αξία	Ποσοστό	Χαρτόσημο
Υποκείμενη αξία/Ποσοστό/Τέλη χαρτοσήμου	181.336,00 €	1%	1.813,36 €
Πλέον: ΟΓΑ χαρτοσήμου			362,67 €
Σύνολο			2.176,03 €
Πλέον: Πρόστιμο 50% άρθρου 58 ΚΦΔ			1.088,02 €
Σύνολο	181.336,00 €		3.264,05 €

Φορολογικό έτος 2018	Υποκείμενη Αξία	Ποσοστό	Χαρτόσημο
Υποκείμενη αξία/Ποσοστό/Τέλη χαρτοσήμου	1.328.204,95 €	1%	13.282,05 €
Υποκείμενη αξία/Ποσοστό/Τέλη χαρτοσήμου	2.679.353,14 €	2%	53.587,06 €
Πλέον: ΟΓΑ χαρτοσήμου			13.373,82€
Σύνολο			80.242,93 €
Πλέον: Πρόστιμο 50% άρθρου 58 ΚΦΔ			40.121,47 €
Σύνολο	4.007.558,09 €		120.364,40 €

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω ελλιπούς, αόριστης και πλημμελούς αιτιολογίας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες επειδή η Φορολογική Αρχή ουδέποτε απέδειξε την υποχρέωση της προσφεύγουσας να αποδώσει τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α..

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η επιστροφή των προκαταβολών που προορίζονταν για μελλοντικές πωλήσεις αγαθών και δεν πραγματοποιήθηκαν, κάποιες στο σύνολό τους και κάποιες σε μέρος αυτών, πραγματοποιήθηκαν όχι μόνο στην ίδια διαχειριστική περίοδο, αλλά αρκετές από αυτές στον ίδιο μήνα. Η εταιρεία δεν είχε κανένα όφελος από ταμειακή διευκόλυνση ούτε από σύμβαση δανείου, εφόσον οι επιστροφές των προκαταβολών ήταν άμεσες. Δεν αποτελεί απόδειξη για την ύπαρξη σύμβασης πώλησης η προσκόμιση έγγραφου τύπου, αλλά από το σύνολο των συναλλαγών και την

εκτέλεση των παραγγελιών αποδεικνύεται, άλλως προκύπτει αβίαστα, ότι υπήρχε εμπορική δραστηριότητα μεταξύ της ίδιας και των πελατών.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

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

Επειδή, στο άρθρο 12 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 13 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.[..]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ 1, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ».

Επειδή, στην παρ 1 εδάφιο α' του άρθρου 15 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της [παραγράφου 5 του άρθρου 15](#) του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75), ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις την περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις

αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος» και στο έκτο εδάφιο της ανωτέρω παραγράφου ορίζεται ότι: «Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος. Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι: «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

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

Επειδή σύμφωνα με την από 05/09/2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρηση με κωδικό πελάτη

Η προσφεύγουσα ελάμβανε χρηματικά ποσά από οίκο του εξωτερικού (ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ) και συγκεκριμένα από την επιχείρηση με κωδικό πελάτη Τα χρηματικά ποσά αυτά χορηγούνταν γενικά και αόριστα ως προκαταβολή για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών, που όπως φαίνεται από την καρτέλα του πελάτη, δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποια σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών που να αποδεικνύει ότι οι προκαταβολές αφορούσαν συγκεκριμένη πώληση.

Αναλυτικά οι κινήσεις εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό έτος 2017

Α/Α	Ημερ/νία	Παραστατικό	Σειρά	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	
						Χρέωση	Πίστωση
1	1/11/2017	ΕΜΒΠ000026	Έμβασμα από πελάτη		53.000,00		53.000,00
2	16/11/2017	ΕΜΒΠ000031	Έμβασμα από πελάτη		50.000,00		103.000,00

3	4/12/2017	ΕΜΒΠ000033	Έμβασμα από πελάτη		78.336,00		181.336,00
4	13/12/2017	ΕΕΣΠ000001	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	181.336,00			
	Σύνολα			181.336,00	181.336,00		

Φορολογικό έτος 2018

						Υπόλοιπο	
A/A	Ημερ/νία	Παραστατικό	Σειρά	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
1	18/1/2018	ΕΜΒΠ000006	Έμβασμα από πελάτη		15.000,00		15.000,00
2	25/1/2018	ΕΜΒΠ000005	Έμβασμα από πελάτη		70.000,00		85.000,00
3	31/7/2018	ΕΕΣΠ000002	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	129.253,00		44.253,00	
4	1/10/2018	ΜΤΑΞ000086	Μετρητά και Αξιογράφα		129.253,00		85.000,00
5	3/10/2018	ΕΕΜΒ000085	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000			65.000,00
6	4/10/2018	ΕΕΜΒ000086	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	30.000			35.000,00
7	8/10/2018	ΕΕΜΒ000087	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	35.000			
	Σύνολα			214.253,00	214.253,00		

Ο έλεγχος θεώρησε τις πληρωμές αυτές ως απλές καταθέσεις που συνιστούσαν ταμειακή διευκόλυνση.

Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρησημε κωδικό πελάτη

Η προσφεύγουσα ελάμβανε χρηματικά ποσά από οίκο του εξωτερικού (ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ) και συγκεκριμένα από την επιχείρησημε κωδικό πελάτη Τα χρηματικά ποσά αυτά χορηγούνταν γενικά και αόριστα ως προκαταβολή για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών, που όπως φαίνεται από την καρτέλα του πελάτη, δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποια σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών που να αποδεικνύει ότι οι προκαταβολές αφορούσαν συγκεκριμένη πώληση.

Αναλυτικά οι κινήσεις εμφανίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

						Υπόλοιπο	
A/A	Ημερ/νία	Παραστατικό	Σειρά	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
1	24/10/2018	ΕΜΒΠ000415	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00		10.000,00
2	25/10/2018	ΕΜΒΠ000416	Έμβασμα από πελάτη		23.000,00		33.000,00

3	26/10/2018	ΕΜΒΠ000417	Έμβασμα από πελάτη		17.020,00		50.020,00
	Σύνολα			0,00	50.020,00		

Ο έλεγχος θεώρησε τις πληρωμές αυτές ως απλές καταθέσεις που συνιστούσαν ταμειακή διευκόλυνση.

Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρησημε κωδικό

Η προσφεύγουσα, το φορολογικό έτος 2018, έλαβε χρηματικά ποσά από τον πελάτημε κωδικό συνολικής αξίας 37.460,00€, ενώ το ποσό των 4.330,00€ έγινε την ίδια μέρα επιστροφή και το υπόλοιπο από το προηγούμενο έτος ανέρχεται σε 6.035,27, με αποτέλεσμα ο πελάτης να παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο αντί για χρεωστικό 27.094,73€. Οι προκαταβολές αυτές δίνονται γενικά και αόριστα για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποια σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών που να αποδεικνύει ότι οι προκαταβολές αφορούσαν συγκεκριμένη πώληση.

Αναλυτικά οι κινήσεις εμφανίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

						Υπόλοιπο	
A/A	Ημερ/νία	Παραστατικό	Σειρά	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
			Από μεταφορά			6.035,27	
	2/1/2018	ΕΜΒΠ000013	Έμβασμα από πελάτη		12.000,00		5.964,73
	2/1/2018	ΕΜΒΠ000014	Έμβασμα από πελάτη		12.000,00		17.964,73
	22/3/2018	ΕΜΒΠ000088	Έμβασμα από πελάτη		4.330,00		22.294,73
	1/8/2018	ΧΕΜΑΞ	Χειρ. Επιστροφή Μετρητών - Αξιογράφων Σε Πελάτη	4.330,00			17.964,73
	1/8/2018	ΧΜΤΑΞ	Χειρ. Μετρητά και Αξιογράφα		4.330,00		22.294,73
	16/10/2018	ΕΜΒΠ000382	Έμβασμα από πελάτη		4.800,00		27.094,73
	Σύνολα			4.330,00	37.460,00		

Οι συγκεκριμένες συναλλαγές εμφανίζουν κίνηση και προς τις δύο κατευθύνσεις (χρέωση και πίστωση). Τα συμβαλλόμενα μέρη είναι έμποροι, αλλά δεν τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη θέση δανειστή και οφειλέτη. Συνεπώς, σύμφωνα με τον έλεγχο, δεν θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, καθώς από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης, αλλά ως ταμειακή διευκόλυνση και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1%.

Ως προς τις συναλλαγές με τον πελάτημε κωδικό πελάτη

Η προσφεύγουσα ελάμβανε χρηματικά ποσά από τον πελάτη τηςμε κωδικό πελάτη, από τα οποία ορισμένα μόνο αφορούσαν εξόφληση τιμολογίων (εμπορικής φύσεως συναλλαγές) και τα υπόλοιπα ταμειακή διευκόλυνση. Συγκεκριμένα από την καρτέλα του πελάτη διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις τα τιμολόγια που εκδόθηκαν ανέρχονται στο ποσό των 957.426,58€ και σύμφωνα με το υπόλοιπο του πελάτη (419.366,06€) έχουν εισπραχθεί τα 538.060,52€. Ο έλεγχος απομόνωσε τις εισπράξεις που αφορούσαν τις εμπορικής φύσεως συναλλαγές και υπολόγισε τις εισπράξεις και επιστροφές χρημάτων, οι οποίες δεν έχουν σχέση με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης αλλά συνιστούν ταμειακή διευκόλυνση και ως εκ τούτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Οι κινήσεις είναι οι εξής:

Α/Α	Ημερ/νία	Παραστατικό	Σειρά	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	
						Χρέωση	Πίστωση
11	27/3/2018	ΕΠΜΤ000001	Επιστροφή Μετρητών	22.000,00		22.000,00	
13	18/4/2018	ΕΠΜΤ000003	Επιστροφή Μετρητών	75.000,00		97.000,00	
14	18/4/2018	ΕΠΜΤ000004	Επιστροφή Μετρητών	75.000,00		172.000,00	
15	18/4/2018	ΕΠΜΤ000005	Επιστροφή Μετρητών	48.000,00		220.000,00	
16	18/4/2018	ΕΠΜΤ000006	Επιστροφή Μετρητών	15.000,00		235.000,00	
17	26/4/2018	ΕΕΜΒ000001	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	7.000,00		242.000,00	
18	26/4/2018	ΕΕΜΒ000003	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	7.500,00		249.500,00	
36	15/5/2018	ΕΕΜΒ000004	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	23.000,00		272.500,00	
37	22/5/2018	ΕΕΜΒ000007	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00		292.500,00	
38	24/5/2018	ΕΕΜΒ000012	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	600,00		293.100,00	
39	25/5/2018	ΕΕΜΒ000013	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	21.000,00		314.100,00	
46	26/6/2018	ΕΕΜΒ000027	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	9.000,00		323.100,00	
60	11/7/2018	ΕΕΜΒ000037	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	8.000,00		331.100,00	
61	11/7/2018	ΕΕΜΒ000038	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00		351.100,00	
62	12/7/2018	ΕΕΜΒ000039	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	10.000,00		361.100,00	
63	13/7/2018	ΕΕΜΒ000040	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	3.000,00		364.100,00	
65	18/7/2018	ΕΕΜΒ000043	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00		384.100,00	
66	18/7/2018	ΕΕΜΒ000044	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	15.000,00		399.100,00	
67	19/7/2018	ΕΕΜΒ000045	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	12.000,00		411.100,00	
68	20/7/2018	ΕΕΜΒ000046	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	47.000,00		458.100,00	
69	23/7/2018	ΕΕΜΒ000048	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	100,00		458.200,00	

75	27/7/2018	ΕΕΜΒ000051	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	18.000,00		476.200,00	
94	1/8/2018	ΕΕΜΒ000052	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00		496.200,00	
95	1/8/2018	ΕΕΜΒ000053	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	24.000,00		520.200,00	
96	1/8/2018	ΕΕΜΒ000054	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	3.000,00		523.200,00	
97	2/8/2018	ΕΕΜΒ000055	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	11.600,00		534.800,00	
98	3/8/2018	ΕΕΜΒ000056	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	17.000,00		551.800,00	
100	16/8/2018	ΕΕΜΒ000059	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	14.000,00		565.800,00	
101	21/8/2018	ΕΜΒΠ000297	Έμβασμα από πελάτη		19.000,00	546.800,00	
102	22/8/2018	ΕΕΜΒ000062	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	4.000,00		550.800,00	
103	23/8/2018	ΕΕΜΒ000063	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	46.000,00		596.800,00	
104	24/8/2018	ΕΕΜΒ000065	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	10.000,00		606.800,00	
105	27/8/2018	ΕΕΜΒ000067	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	1,00		606.801,00	
106	27/8/2018	ΕΕΜΒ000068	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	60.000,00		666.801,00	
107	27/8/2018	ΕΠΜΤ000010	Επιστροφή Μετρητών	20.000,00		686.801,00	
108	28/8/2018	ΕΜΒΠ000318	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	676.801,00	
109	29/8/2018	ΕΜΒΠ000319	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	666.801,00	
118	31/8/2018	ΕΕΜΒ000069	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	11.000,00		677.801,00	
119	31/8/2018	ΕΕΜΒ000070	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	10.000,00		687.801,00	
120	3/9/2018	ΕΜΒΠ000325	Έμβασμα από πελάτη		20.000,00	667.801,00	
121	4/9/2018	ΕΕΜΒ000071	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	10.000,00		677.801,00	
122	4/9/2018	ΕΕΜΒ000072	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	6.600,00		684.401,00	
123	6/9/2018	ΕΜΒΠ000331	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	674.401,00	
124	7/9/2018	ΕΜΒΠ000332	Έμβασμα από πελάτη		20.000,00	654.401,00	
125	7/9/2018	ΕΜΒΠ000334	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	644.401,00	
126	10/9/2018	ΕΜΒΠ000337	Έμβασμα από πελάτη		40.000,00	604.401,00	
127	11/9/2018	ΕΕΜΒ000074	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	6.000,00		610.401,00	
128	13/9/2018	ΕΕΜΒ000075	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	3.000,00		613.401,00	
129	17/9/2018	ΕΜΒΠ000342	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	603.401,00	
130	19/9/2018	ΕΜΒΠ000344	Έμβασμα από πελάτη		19.000,00	584.401,00	
131	20/9/2018	ΕΜΒΠ000346	Έμβασμα από πελάτη		18.000,00	566.401,00	
132	24/9/2018	ΕΠΜΤ000011	Επιστροφή Μετρητών	95.000,00		661.401,00	

133	24/9/2018	ΕΠΜΤ000012	Επιστροφή Μετρητών	18.000,00		679.401,00	
134	24/9/2018	ΕΠΜΤ000013	Επιστροφή Μετρητών	30.000,00		709.401,00	
136	24/9/2018	ΕΠΜΤ000014	Επιστροφή Μετρητών	13.000,00		722.401,00	
137	24/9/2018	ΕΠΜΤ000015	Επιστροφή Μετρητών	40.000,00		762.401,00	
138	24/9/2018	ΕΠΜΤ000016	Επιστροφή Μετρητών	82.000,00		844.401,00	
135	24/9/2018	ΜΤΑΞ000081	Μετρητά και Αξιόγραφα		40.000,00	804.401,00	
140	1/10/2018	ΕΜΒΠ000361	Έμβασμα από πελάτη		27.000,00	777.401,00	
141	2/10/2018	ΕΜΒΠ000363	Έμβασμα από πελάτη		15.000,00	762.401,00	
142	3/10/2018	ΕΜΒΠ000365	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	752.401,00	
143	5/10/2018	ΕΜΒΠ000367	Έμβασμα από πελάτη		30.000,00	722.401,00	
144	8/10/2018	ΕΜΒΠ000368	Έμβασμα από πελάτη		30.000,00	692.401,00	
145	8/10/2018	ΕΕΜΒ000084	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	7.000,00		699.401,00	
146	10/10/2018	ΕΜΒΠ000371	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	689.401,00	
174	22/10/2018	ΕΜΒΠ000393	Έμβασμα από πελάτη		20.000,00	669.401,00	
175	22/10/2018	ΕΜΒΠ000396	Έμβασμα από πελάτη		12.000,00	657.401,00	
167	22/10/2018	ΜΤΑΞ000094	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00	577.401,00	
168	22/10/2018	ΜΤΑΞ000094	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00	497.401,00	
169	22/10/2018	ΜΤΑΞ000094	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00	417.401,00	
170	22/10/2018	ΜΤΑΞ000094	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00	337.401,00	
171	22/10/2018	ΜΤΑΞ000094	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00	257.401,00	
172	22/10/2018	ΜΤΑΞ000094	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00	177.401,00	
173	22/10/2018	ΜΤΑΞ000094	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00	97.401,00	
176	29/10/2018	ΕΜΒΠ000408	Έμβασμα από πελάτη		7.000,00	90.401,00	
183	1/11/2018	ΕΜΒΠ000423	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	80.401,00	
198	19/11/2018	ΕΜΒΠ000443	Έμβασμα από πελάτη		55.612,22	24.788,78	
199	23/11/2018	ΕΜΒΠ000444	Έμβασμα από πελάτη		20.000,00	4.788,78	
200	11/12/2018	ΕΜΒΠ000447	Έμβασμα από πελάτη		4.225,00	563,78	
ΣΥΝΟΛΑ				1.037.401,00	1.036.837,22		

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, οι συμβαλλόμενοι, και ειδικότερα οι επιτηδευματίες, στις μεταξύ τους συναλλαγές, και κυρίως στις περιπτώσεις της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, συμφωνούν να προκαταβληθεί ολόκληρο το τίμημα μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, κατά

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

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

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

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

Δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου:

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

διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 772-773).

Επειδή, από τον έλεγχο των κινήσεων των ανωτέρω λογαριασμών πελατών διαπιστώθηκαν στα έτη 2017 και 2018 καταθέσεις με αιτιολογία «Έμβασμα από πελάτη», με αποτέλεσμα οι εν λόγω λογαριασμοί, παρόλο που είναι λογαριασμοί απαίτησης, να εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο. Παράλληλα διαπιστώθηκαν και χρεώσεις με αιτιολογία «Έμβασμα σε πελάτη - επιστροφή» ή «Μετρητά και Αξιόγραφα» που αφορούν σε χορήγηση ποσών από την προσφεύγουσα προς τους αντισυμβαλλόμενους.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προκαταβολές χρημάτων ποσού 181.336,00 € στο φορολ. έτος 2017 και 214.253,00 € στο φορολ. έτος 2018 από την, 50.020,00 € στο φορολ. έτος 2018 από την και ποσού 27.094,73€ στο φορολ. έτος 2018 από την δόθηκαν στην προσφεύγουσα γενικά και αόριστα, χωρίς να σχετίζονται με πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Οι συγκεκριμένες συναλλαγές εμφανίζουν κίνηση και προς τις δύο κατευθύνσεις (χρέωση και πίστωση) και από το περιεχόμενό τους προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης. Το ίδιο ισχύει και για τις καταβολές ποσού 1.037.401,00 € στο φορολ. έτος 2018 από την προσφεύγουσα στο, καταρρίπτοντας τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι εν λόγω χρεώσεις αποτελούν επιστροφές προκαταβολών μελλοντικών πωλήσεων. Ως εκ τούτου, ορθώς από τη φορολογική αρχή καταλογίστηκαν στα ανωτέρω ποσά, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εγγραφές εσφαλμένα λήφθηκαν ως ταμειακές διευκολύνσεις, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρησηM.IKE με κωδικό πελάτη

Από την καρτέλα του πελάτη διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις τα τιμολόγια που εκδόθηκαν ανέρχονται στο ποσό των 971.343,62€ και σύμφωνα με το υπόλοιπο του πελάτη (220.712,61€ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ) έχουν εξοφληθεί και τα 971.343,62€. Ο έλεγχος απομόνωσε τις εισπράξεις που αφορούσαν τις εμπορικής φύσεως συναλλαγές και υπολόγισε τις εισπράξεις και επιστροφές χρημάτων, οι οποίες δεν έχουν σχέση με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης, όπως αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	Ημερ/νία	Παραστατικό	Σειρά	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	
						Χρέωση	Πίστωση
46	8/1/2018	ΜΤΑΞ000002	Μετρητά και Αξιόγραφα		150.000,00		150.000,00
79	14/5/2018	ΜΤΑΞ000020	Μετρητά και Αξιόγραφα		150.000,00		300.000,00

77	18/4/2018	ΕΠΜΤ000002	Επιστροφή Μετρητών	20.000,00			280.000,00
78	26/4/2018	ΕΕΜΒ000002	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	26.000,00			254.000,00
80	17/5/2018	ΕΕΜΒ000005	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	35.000,00			219.000,00
81	21/5/2018	ΕΕΜΒ000006	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	6.000,00			213.000,00
82	23/5/2018	ΕΕΜΒ000008	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	50.000,00			163.000,00
83	23/5/2018	ΕΕΜΒ000009	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	50.000,00			113.000,00
84	23/5/2018	ΕΕΜΒ000010	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	36.000,00			77.000,00
85	23/5/2018	ΕΕΜΒ000011	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	5.500,00			71.500,00
89	5/6/2018	ΕΕΜΒ000014	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	9.000,00			62.500,00
96	8/6/2018	ΕΜΒΠ000211	Έμβασμα από πελάτη		15.000,00		77.500,00
97	8/6/2018	ΕΜΒΠ000212	Έμβασμα από πελάτη		12.500,00		90.000,00
98	11/6/2018	ΕΕΜΒ000015	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	30.000,00			60.000,00
99	13/6/2018	ΕΜΒΠ000217	Έμβασμα από πελάτη		7.000,00		67.000,00
100	14/6/2018	ΕΕΜΒ000016	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00			47.000,00
101	14/6/2018	ΕΕΜΒ000017	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00			27.000,00
102	14/6/2018	ΕΕΜΒ000018	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00			7.000,00
103	14/6/2018	ΕΕΜΒ000019	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	1.000,00			6.000,00
104	15/6/2018	ΕΕΜΒ000020	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	10.000,00		4.000,00	
105	15/6/2018	ΕΕΜΒ000021	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	32.500,00		36.500,00	
106	15/6/2018	ΕΕΜΒ000022	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	12.500,00		49.000,00	
107	15/6/2018	ΕΕΜΒ000023	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	1.000,00		50.000,00	
108	18/6/2018	ΕΜΒΠ000230	Έμβασμα από πελάτη		1.500,00	48.500,00	
109	20/6/2018	ΕΕΜΒ000025	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	8.000,00		56.500,00	
110	22/6/2018	ΕΕΜΒ000026	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	41.000,00		97.500,00	
111	25/6/2018	ΕΜΒΠ000236	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00	87.500,00	
112	25/6/2018	ΕΜΒΠ000237	Έμβασμα από πελάτη		5.000,00	82.500,00	
113	27/6/2018	ΕΕΜΒ000028	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	25.000,00		107.500,00	
114	28/6/2018	ΕΕΜΒ000029	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	2.000,00		109.500,00	
115	28/6/2018	ΕΕΜΒ000030	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00		129.500,00	
118	29/6/2018	ΕΜΒΠ000243	Έμβασμα από πελάτη		15.000,00	114.500,00	
119	2/7/2018	ΕΕΜΒ000031	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	1,00		114.501,00	

120	2/7/2018	ΕΕΜΒ000032	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	20.000,00		134.501,00	
121	5/7/2018	ΕΕΜΒ000033	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	6.000,00		140.501,00	
122	6/7/2018	ΕΜΒΠ000250	Έμβασμα από πελάτη		6.000,00	134.501,00	
123	9/7/2018	ΕΠΜΤ000008	Επιστροφή Μετρητών	60.000,00		194.501,00	
124	9/7/2018	ΕΠΜΤ000009	Επιστροφή Μετρητών	30.000,00		224.501,00	
125	9/7/2018	ΕΕΜΒ000034	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	1,00		224.502,00	
126	9/7/2018	ΕΕΜΒ000035	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	38.000,00		262.502,00	
127	10/7/2018	ΕΕΜΒ000036	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	30.000,00		292.502,00	
128	17/7/2018	ΕΕΜΒ000041	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	7.000,00		299.502,00	
129	17/7/2018	ΕΕΜΒ000042	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	33.000,00		332.502,00	
130	31/7/2018	ΜΤΑΞ000050	Μετρητά και Αξιόγραφα		129.253,00	203.249,00	
132	23/8/2018	ΕΕΜΒ000064	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	47.000,00		250.249,00	
135	7/9/2018	ΜΤΑΞ000067	Μετρητά και Αξιόγραφα		120.000,00	130.249,00	
136	7/9/2018	ΜΤΑΞ000067	Μετρητά και Αξιόγραφα		120.000,00	10.249,00	
137	1/10/2018	ΕΕΣΠ000004	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	129.253,00		139.502,00	
138	15/10/2018	ΕΜΒΠ000381	Έμβασμα από πελάτη		6.050,00	133.452,00	
139	15/10/2018	ΧΜΤΑΞ 10	Χειρ. Μετρητά και Αξιόγραφα		250.000,00		116.548,00
140	15/10/2018	ΧΜΤΑΞ 10	Χειρ. Μετρητά και Αξιόγραφα		245.000,00		361.548,00
141	23/10/2018	ΕΕΣΠ000005	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	120.000,00			241.548,00
142	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		321.548,00
143	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		401.548,00
144	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		481.548,00
145	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		561.548,00
146	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		641.548,00
147	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		721.548,00
148	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		801.548,00
149	5/11/2018	ΜΤΑΞ000107	Μετρητά και Αξιόγραφα		80.000,00		881.548,00
150	8/11/2018	ΕΕΜΒ000097	Έμβασμα σε πελάτη - Επιστροφή	10.000,00			871.548,00
151	16/11/2018	ΕΓΣΠ000002	Επιταγή Σε Πελάτη	653.000,00			218.548,00
	Σύνολα			1.663.755,00	1.882.303,00		
	max	881.548,00					

Οι συγκεκριμένες συναλλαγές που εμφανίζονται στον ανωτέρω πίνακα εμφανίζουν κίνηση και προς τις δύο κατευθύνσεις (χρέωση και πίστωση). Τα συμβαλλόμενα μέρη είναι έμποροι και τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη θέση δανειστή και οφειλέτη. Συνεπώς, σύμφωνα με τον έλεγχο, ο ανωτέρω λογαριασμός θεωρείται ως τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός, καθώς από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν είναι πάντοτε πιστωτής αλλά και οφειλέτης και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%.

Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρησημε κωδικό πελάτη

Η προσφεύγουσα ελάμβανε χρηματικά ποσά από τον πελάτη τηςμε κωδικό πελάτη, από τα οποία ορισμένα μόνο αφορούσαν εξόφληση τιμολογίων (εμπορικής φύσεως συναλλαγές). Συγκεκριμένα από την καρτέλα του πελάτη διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις τα τιμολόγια που εκδόθηκαν ανέρχονται στο ποσό των 3.227.377,03€ και σύμφωνα με το υπόλοιπο του πελάτη έχουν εισπραχθεί όλα. Ο έλεγχος απομόνωσε τις εισπράξεις που αφορούσαν τις εμπορικής φύσεως συναλλαγές και κράτησε τις εισπράξεις και επιστροφές χρημάτων, οι οποίες δεν έχουν σχέση με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρίαυπάρχει και ως προμηθευτής με κωδικό 01-0022. Από την καρτέλα του προμηθευτή διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις τα τιμολόγια που εκδόθηκαν ανέρχονται στο ποσό των 3.553.842,45€ και σύμφωνα με το υπόλοιπο του προμηθευτή έχουν πληρωθεί όλα. Ο έλεγχος απομόνωσε τις πληρωμές που αφορούσαν τις εμπορικής φύσεως συναλλαγές και κράτησε τις πληρωμές και επιστροφές χρημάτων, οι οποίες δεν έχουν σχέση με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Από την συνένωση των δύο καρτελών(πελάτη-προμηθευτή) όπως έχουν διαμορφωθεί μετά από την απομόνωση των συναλλαγών που αφορούν εμπορικές συναλλαγές, προκύπτουν οι κατωτέρω κινήσεις οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε εμπορικές συναλλαγές:

Α/Α	Ημερ/νία	Παραστατικό	Σειρά	ΠΕΛΑΤΗΣ		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ		Υπόλοιπο	
				Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
12	7/8/2017	ΣΠΜΠΠ00001	Συμφηφισμός Πελάτη (Π) με Προμηθευτή (Χ)		220.000,00 ⁻			220.000,00	
10	7/8/2017	ΣΠΜΠΠ00001	Συμφηφισμός Πελάτη (Π) με Προμηθευτή (Χ)			220.000,00 ⁻			
208	30/5/2018	ΣΥΜΧ000001	Συμφηφισμός Πελατών (Χ)		235.400,00				235.400,00
209	30/5/2018	ΣΥΜΧ000002	Συμφηφισμός Πελατών (Χ)		34.520,00				269.920,00
245	15/6/2018	ΜΤΑΞ000024	Μετρητά και Αξιόγραφα		10.116,80				280.036,80

247	18/6/2018	ΕΜΒΠ000231	Έμβασμα από πελάτη		40.000,00				320.036,80
248	20/6/2018	ΕΜΒΠ000232	Έμβασμα από πελάτη		10.000,00				330.036,80
278	2/7/2018	ΜΤΑΞ000030	Μετρητά και Αξιόγραφα		4.019,54				334.056,34
194	9/7/2018	ΕΑΠΛ000001	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών Απο Προμηθευτή			-5.500,00			339.556,34
195	9/7/2018	ΕΑΠΛ000001	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών Απο Προμηθευτή			-2.500,00			342.056,34
296	20/7/2018	ΕΕΣΠ000001	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	15.177,60					326.878,74
297	20/7/2018	ΕΕΣΠ000001	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	8.000,00					318.878,74
227	27/7/2018	ΕΑΠΛ000002	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών Απο Προμηθευτή			145.000,00	-		463.878,74
229	27/7/2018	ΕΑΠΛ000003	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών Απο Προμηθευτή			-20.000,00			483.878,74
328	10/8/2018	ΜΤΑΞ000057	Μετρητά και Αξιόγραφα		40.200,00				524.078,74
329	13/8/2018	ΜΤΑΞ000059	Μετρητά και Αξιόγραφα		40.000,00				564.078,74
301	13/8/2018	ΕΑΠΛ000004	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών Απο Προμηθευτή			-98.726,40			662.805,14
330	20/8/2018	ΜΤΑΞ000060	Μετρητά και Αξιόγραφα		320.000,00				982.805,14
336	7/9/2018	ΜΤΑΞ000066	Μετρητά και Αξιόγραφα		320.000,00				1.302.805,14
337	14/9/2018	ΜΤΑΞ000069	Μετρητά και Αξιόγραφα		320.000,00				1.622.805,14
338	21/9/2018	ΣΠΜΠΠ00003	Συμφηφισμός Πελάτη (Π) με Προμηθευτή (Χ)			367.685,43	-		1.255.119,71
350	21/9/2018	ΣΠΜΠΠ00003	Συμφηφισμός Πελάτη (Π) με Προμηθευτή (Χ)			367.685,43	-		1.622.805,14

369	1/10/2018	ΕΑΠΛ000005	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών Απο Προμηθευτή			-55.000,00			1.677.805,14
370	1/10/2018	ΕΑΠΛ000006	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών Απο Προμηθευτή			120.000,00	-		1.797.805,14
412	15/10/2018	ΕΜΒΠ000303	Έμβασμα σε προμηθευτή			3.000,00			1.794.805,14
415	15/10/2018	ΧΑΠΠΛ 16	Χειρ.Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			250.000,00			1.544.805,14
416	15/10/2018	ΧΑΠΠΛ 16	Χειρ.Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			245.000,00			1.299.805,14
430	17/10/2018	ΕΜΒΠ000326	Έμβασμα σε προμηθευτή			1.500,00			1.298.305,14
433	19/10/2018	ΑΠΠΛ000077	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			3.000,00			1.295.305,14
434	19/10/2018	ΑΠΠΛ000077	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			3.000,00			1.292.305,14
436	19/10/2018	ΕΜΒΠ000327	Έμβασμα σε προμηθευτή			3.000,00			1.289.305,14
439	22/10/2018	ΑΠΠΛ000078	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			80.000,00			1.209.305,14
440	22/10/2018	ΑΠΠΛ000078	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			80.000,00			1.129.305,14
441	22/10/2018	ΑΠΠΛ000078	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			80.000,00			1.049.305,14
442	22/10/2018	ΑΠΠΛ000078	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			80.000,00			969.305,14
443	22/10/2018	ΑΠΠΛ000078	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			80.000,00			889.305,14
444	22/10/2018	ΑΠΠΛ000080	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			72.000,00			817.305,14
448	23/10/2018	ΑΠΠΛ000082	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			6.000,00			811.305,14
449	23/10/2018	ΑΠΠΛ000083	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			3.000,00			808.305,14
450	23/10/2018	ΕΑΠΛ000007	Επιστροφή Αξιογράφων & Μετρητών			120.000,00	-		928.305,14

			Από Προμηθευτή						
451	23/10/2018	ΕΜΒΠ000331	Έμβασμα σε προμηθευτή			10.000,00			918.305,14
452	24/10/2018	ΑΠΠΛ000084	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			6.500,00			911.805,14
455	25/10/2018	ΕΜΒΠ000332	Έμβασμα σε προμηθευτή			2.650,00			909.155,14
456	25/10/2018	ΕΜΒΠ000333	Έμβασμα σε προμηθευτή			21.400,00			887.755,14
457	29/10/2018	ΑΠΠΛ000085	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			9.151,20			878.603,94
458	29/10/2018	ΑΠΠΛ000087	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			5.000,00			873.603,94
465	29/10/2018	ΕΜΒΠ000334	Έμβασμα σε προμηθευτή			8.862,40			864.741,54
339	30/10/2018	ΕΓΣΠ000001	Επιταγή Σε Πελάτη		123.866,38	-			740.875,16
468	30/10/2018	ΑΠΠΛ000088	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			3.000,00			737.875,16
469	30/10/2018	ΕΜΒΠ000335	Έμβασμα σε προμηθευτή			5.700,00			732.175,16
470	30/10/2018	ΕΜΒΠ000336	Έμβασμα σε προμηθευτή			2.000,00			730.175,16
472	31/10/2018	ΕΜΒΠ000350	Έμβασμα σε προμηθευτή			13.000,00			717.175,16
473	31/10/2018	ΕΜΒΠ000351	Έμβασμα σε προμηθευτή			10.500,00			706.675,16
341	5/11/2018	ΕΕΣΠ000006	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					626.675,16
342	5/11/2018	ΕΕΣΠ000006	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					546.675,16
343	5/11/2018	ΕΕΣΠ000006	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					466.675,16
344	5/11/2018	ΕΕΣΠ000006	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					386.675,16
345	5/11/2018	ΕΕΣΠ000007	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					306.675,16
346	5/11/2018	ΕΕΣΠ000007	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					226.675,16

347	5/11/2018	ΕΕΣΠ000007	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					146.675,16
348	5/11/2018	ΕΕΣΠ000007	Επιστροφή Αξιογράφων Σε Πελάτη	80.000,00					66.675,16
496	5/11/2018	ΑΠΠΛ000090	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			45.235,20			21.439,96
497	5/11/2018	ΑΠΠΛ000092	Απόδειξη Πληρωμής Μετρ.-Αξιογρ.			3.000,00			18.439,96
499	6/11/2018	ΕΜΒΠ000353	Έμβασμα σε προμηθευτή			25.000,00		6.560,04	
500	6/11/2018	ΕΜΒΠ000354	Έμβασμα σε προμηθευτή			9.000,00		15.560,04	
349	15/11/2018	ΕΜΒΠ000442	Έμβασμα από πελάτη		10.080,00			5.480,04	
350	1/12/2018	ΣΠΜΠΠ000006	Συμφηφισμός Πελάτη (Π) με Προμηθευτή (Χ)		-10.080,00			15.560,04	
537	1/12/2018	ΣΠΜΠΠ000006	Συμφηφισμός Πελάτη (Π) με Προμηθευτή (Χ)			-10.080,00		5.480,04	
			max	1.797.805,14					

Οι συγκεκριμένες συναλλαγές που εμφανίζονται στον ανωτέρω πίνακα εμφανίζουν κίνηση και προς τις δύο κατευθύνσεις (χρέωση και πίστωση). Τα συμβαλλόμενα μέρη είναι έμποροι και τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη θέση δανειστή και οφειλέτη. Συνεπώς, σύμφωνα με τον έλεγχο, ο ανωτέρω λογαριασμός θεωρείται ως τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός, καθώς από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν είναι πάντοτε πιστωτής αλλά και οφειλέτης και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%.

Στις ανωτέρω δύο περιπτώσεις πελατών επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

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

Ο απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που έχει το ανωτέρω περιεχόμενο, δεν υπόκειται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, τόσο γιατί δεν υπάρχει διάταξη νόμου, που να προβλέπει την υπαγωγή

αυτού σε τέλος χαρτοσήμου, όσο και γιατί ο λογαριασμός αυτός, στην προκειμένη περίπτωση, δεν έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, προϋπόθεση απαραίτητη, κατά το νόμο (Κ.Τ.Χ.), για την υπαγωγή του σε τέλος χαρτοσήμου. Ο ως άνω λογαριασμός, στην ανωτέρω περίπτωση, εξομοιώνεται με απλό λογιστικό λογαριασμό, ο οποίος μεταβάλλεται, απλώς, δια των ανάλογων χρεοπιστώσεων.

Επειδή «ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Συνεπώς, ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ.. Ο ανωτέρω λογαριασμός συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Δια του τρόπου αυτού, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (Σ.Τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/ 1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

Ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι, συνεπώς, η σύμβαση, με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν, ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές, οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμισθούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών, για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο). [...]

Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί, κατά νόμον, τις ανωτέρω προϋποθέσεις, και χαρακτηρίζεται, εκ του λόγου τούτου, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής. Έτσι, οι δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί:

- Των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.) ή 3% (άρθρο 13 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.), κατά περίπτωση.
- Των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.).
- Των λοιπών περιπτώσεων υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων (άρθρα 15 παρ. 1α ή και 13 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.).

• Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω, κατά περίπτωση, τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι:

(α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων. Θα πρέπει, δηλαδή, να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης, και κάθε, δε, ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι, έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης (και Εφ.Αθ. 3222/1979), και

(β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ως άνω, κατά περίπτωση, τέλη χαρτοσήμου, εφόσον από το περιεχόμενο του και μόνο συνάγεται, ότι ο λογαριασμός αυτός είναι πράγματι δανειακός....

Το προσήκον τέλος χαρτοσήμου (2% ή 3%), για κάθε τέτοια διαχειριστική περίοδο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού, είτε του πιστωτικού υπολοίπου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, και, συνεπώς, ένα μόνο από τα υπόλοιπα αυτά, ήτοι, το μεγαλύτερο χρεωστικό ή το μεγαλύτερο πιστωτικό, θα υπαχθεί σε χαρτοσήμανση και όχι και τα δύο. Το υφιστάμενο, δε, χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), το οποίο υπολογίζεται, για την εξεύρεση του, κατά περίπτωση, μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου, στην οποία αυτό μεταφέρεται (Σ.τ.Ε. 2485/1966, 2486/1966, Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 181/1964, 368/1964, 290/1965, κ.λπ.).

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

Προϋπόθεση, για την ειδική, κατά τ' ανωτέρω, χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι, όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στην περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.» (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 578-590).

Επειδή «ως μικτός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει

στοιχεία τόσο απλού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, όσο και στοιχεία δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Πρόκειται δηλαδή για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, ο οποίος περιέχει δοσοληψίες τόσο από εμπορικές συναλλαγές (πώλησης αγαθών με πίστωση του τιμήματος, προκαταβολές μετρητών μελλουσών αγοραπωλησιών, κ.λπ.), όσο και από χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές (δάνεια καταθέσεις χρημάτων). [...]

Ως προς τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου που οφείλεται επί μικτού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, ακολουθείται η εξής διαδικασία : Για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου στο τέλος της χρήσης, επί του οποίου θα υπολογιστεί το ως άνω τέλος χαρτοσήμου, δε θα λαμβάνονται υπόψη, δηλαδή θα αφαιρούνται, τα ποσά της χρέωσης ή πίστωσης, που προέρχονται από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή τιμήματος μέλλουσας αγοραπωλησίας και γενικά από εμπορική συναλλαγή, που δε συνιστά δάνειο ή κατάθεση, και τούτο γιατί ο νόμος (άρθρο 15 παρ. 5γ, τελευταίο εδάφιο, Κ.Χ.Τ.) υποβάλλει σε χαρτοσήμανση, όπως προαναφέρθηκε, τον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, που έχει ως αιτία αυτού δανειακή σύμβαση και όχι κάθε αλληλόχρεο λογαριασμό, που κινείται με διάφορες αιτίες, δια χρεοπιστώσεων μεταξύ δύο προσώπων, τα οποία τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (ΣΤΕ 264/1975, 2968/1979/. Φορ. Εφ. Αθ.3596/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985, Δευτ. Φορ. Δικ. Πειρ. 290/1965, Δευτ. Πατρ. 368/1964 κλπ.)» (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- πέμπτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Ε.Ε. Αθήνα 2010 σελ 647-648).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος απομόνωσε τις εισπράξεις και πληρωμές που αφορούσαν στις εμπορικής φύσεως συναλλαγές και έλαβε υπόψη τις εισπράξεις, πληρωμές και επιστροφές χρημάτων, οι οποίες δεν έχουν σχέση με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης. Οι συγκεκριμένες συναλλαγές (και στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις) εμφανίζουν κίνηση και προς τις δύο κατευθύνσεις (χρέωση και πίστωση) γενικά και αόριστα, χωρίς να σχετίζονται με πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Τα συμβαλλόμενα μέρη είναι έμποροι και τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη θέση δανειστή και οφειλέτη. Συνεπώς, ο ανωτέρω λογαριασμός θεωρείται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός, καθώς από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν είναι πάντοτε πιστωτής αλλά και οφειλέτης και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύει ότι οι εν λόγω χρεωπιστώσεις αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές και επομένως ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ, σύμφωνα με την διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περ γ' της παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο των εν λόγω λογαριασμών για το 2018, ήτοι στο ποσό των 881.548,00€ που έλαβε από την επιχείρησηΜ.ΙΚΕ κατά την 05/11/2018 και στο ποσό των 1.797.805,14€ που

έλαβε από την επιχείρηση κατά την 01/10/2018 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1. Η υπ' αριθμ./**05-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Έτος 2017	Ελέγχου	Απόφαση ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	181.336,00	181.336,00
Τέλη Χαρτοσήμου	1.813,36	1.813,36
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	362,67	362,67
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022 στα τέλη χαρτοσήμου	906,68	906,68
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022 στην εισφορά ΟΓΑ	181,34	181,34
ΣΥΝΟΛΟ	3.264,05	3.264,05

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

2. Η υπ' αριθμ./**05-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Έτος 2018	Ελέγχου	Απόφαση ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	4.007.558,09	4.007.558,09
Τέλη Χαρτοσήμου	66.869,11	66.869,11
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	13.373,82	13.373,82
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022 στα τέλη χαρτοσήμου	33.434,56	33.434,56
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022 στην εισφορά ΟΓΑ	6.686,91	6.686,91

ΣΥΝΟΛΟ	120.364,40	120.364,40
---------------	-------------------	-------------------

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.