



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
**ΑΑΔΕ**



Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 784

**ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604520  
**Email** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).
- δ. Τη με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID .....) ενδικοφανή προσφυγή της ..... **ΑΦΜ** ..... με διεύθυνση κατοικίας ..... Τ.Κ. ...., η οποία είναι μέλος Ν.Π., κατά:

- Της με αριθμό ...../06-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Της με αριθμό ...../06-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία από 06/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΝΤΧ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό ...../06-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου ποσού 14.118,08 ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 2.823,62 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. στα τέλη χαρτοσήμου και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ συνολικού ποσού 8.470,85, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **25.412,55** ευρώ,

- Με τη με αριθμό ...../06-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου ποσού 11.019,50 ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 2.203,90 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. στα τέλη χαρτοσήμου και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ συνολικού ποσού 6.611,70, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **19.835,10** ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 06/10/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΝΤΧ, που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθμό ...../27-09-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

#### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ:**

Από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 προέκυψαν, μεταξύ άλλων, μεταφορές χρηματικών ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» ΑΦΜ ..... συμφερόντων της προσφεύγουσας, στον κοινό λογαριασμό της προσφεύγουσας με τους ....., ύψους 71.637,50 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και 21.487,50 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η με αριθμό ...../27-09-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προκειμένου να διενεργηθεί επιπλέον έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΚΝΤΧ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω μεταφορές χρηματικών ποσών αφορούν σε υποχρέωση της εταιρείας «..... ΑΕ» προς το πρόσωπό της με την ιδιότητά της ως μετόχου της εταιρείας, για καταθέσεις οι οποίες έγιναν σε παρελθόντα χρόνο με σκοπό την αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας, η οποία όμως δεν πραγματοποιήθηκε.

Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν από την προσφεύγουσα τα κάτωθι σχετικά με την εταιρεία «..... ΑΕ»:

α) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσεων/φορολογικών ετών 2011-2017. Στους Ισολογισμούς της εταιρείας απεικονίζεται λογαριασμός του Παθητικού σχετικός με «ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου», που αυξάνονται από έτος σε έτος ως εξής:

01/01/2011-31/12/2011: 706.821,49 ευρώ,  
 01/01/2012-31/12/2012: 1.408.521,49 ευρώ,  
 01/01/2013-31/12/2013: 1.935.521,49 ευρώ,  
 01/01/2014-31/12/2014: 2.212.721,49 ευρώ,  
 01/01/2015-31/12/2015: 2.885.879,88 ευρώ,  
 01/01/2016-31/12/2016: 2.982.396,02 ευρώ  
 και μηδενίζονται το έτος 2017.

β) το ισοζύγιο της εταιρείας περιόδου 01/12/2016 - 31/12/2016, στο οποίο απεικονίζονται τα κάτωθι:

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΕΡΙΟΔΟΥ										
ΚΙΝΗΣΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2016										
Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ		ΚΙΝΗΣΗ ΜΗΝΟΣ		ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
			ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	53.14	ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΕ Σ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ	0,00	2.885.879,88	14.952,00	4.360,00	105.852,00	3.088.248,02	0,00	2.982.396,02
2	53.14.00		0,00	1.513.579,88	0,00	4.360,00	120.753,60	1.666.426,02	0,00	1.545.672,42
3	53.14.01		0,00	672.500,00	7.976,00	0,00	112.702,80	716.522,00	0,00	603.819,20
4	53.14.02		0,00	575.300,00	6.976,00	0,00	-127.604,40	578.300,00	0,00	705.904,40
5	53.14.03		0,00	124.500,00	0,00	0,00	0,00	127.000,00	0,00	127.000,00

γ) οι αναλυτικές καρτέλες γενικής λογιστικής του λογαριασμού βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς μετόχους 53.14.02: «.....», στις οποίες στο οποίο απεικονίζονται τα κάτωθι:

ΚΑΡΤΕΛΑ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΓΕΝ.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ 2017					
53.14.02		ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
01/01/2017	Από μεταφορά			705.904,40	705.904,40
04/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.000,00	3.000,00		702.904,40
09/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.000,00	3.000,00		699.904,40
10/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.000,00	2.000,00		697.904,40
11/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.500,00	2.500,00		695.404,40
20/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.000,00	2.000,00		693.404,40
20/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.250,00	1.250,00		692.154,40
27/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	500,00	500,00		691.654,40
30/01/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.500,00	1.500,00		690.154,40
01/02/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			150,00	690.304,40
06/02/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	5.000,00	5.000,00		685.304,40
10/02/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.000,00	2.000,00		683.304,40
14/02/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00	1.000,00		682.304,40
22/02/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00	1.000,00		681.304,40

24/02/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00	1.000,00		680.304,40
24/02/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			5.000,00	685.304,40
07/03/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00		1.000,00	684.304,40
10/03/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			2.500,00	686.804,40
13/03/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	500,00	500,00		686.304,40
21/04/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			1.500,00	687.804,40
25/04/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.000,00		2.000,00	685.804,40
03/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.500,00		1.500,00	684.304,40
04/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			2.280,00	686.584,40
09/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	5.000,00	5.000,00		681.584,40
11/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			2.500,00	684.084,40
16/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			2.250,00	686.334,40
23/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		686.134,40
23/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			5.625,00	691.759,40
24/05/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00	1.000,00		690.759,40
14/06/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	20.294,93	20.294,93		670.464,47
19/06/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.250,00	1.250,00		669.214,47
21/06/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	26.979,06	26.979,06		642.235,41
28/06/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.000,00	3.000,00		639.235,41
30/06/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.000,00	3.000,00		636.235,41
06/07/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.257,60	2.257,60		633.977,81
18/07/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.000,00	2.000,00		631.977,81
21/07/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.000,00	3.000,00		628.977,81
26/07/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.750,00	1.750,00		627.227,81
01/08/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.237,50	1.237,50		625.990,31
04/08/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.000,00	2.000,00		623.990,31
28/08/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.750,00	3.750,00		620.240,31
31/08/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.500,00	2.500,00		617.740,31
04/09/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.250,00	1.250,00		616.490,31
11/09/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.250,00	1.250,00		615.240,31
20/09/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	11.521,03	11.521,03		603.719,28

27/09/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	5.000,00	5.000,00		598.719,28
02/10/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.250,00	1.250,00		597.469,28
13/10/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00	1.000,00		596.469,28
13/10/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	23.639,47	23.639,47		572.829,81
26/10/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	5.000,00	5.000,00		567.829,81
27/10/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	604,50	604,50		567.225,31
30/10/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00	1.000,00		566.225,31
16/11/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.500,00	3.500,00		562.725,31
23/11/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	5.000,00	5.000,00		557.725,31
29/11/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	5.000,00	5.000,00		552.725,31
27/12/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	2.500,00	2.500,00		550.225,31
28/12/2017	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.250,00	1.250,00		548.975,31
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>174.234,09</b>	<b>26.305,00</b>	

<b>ΚΑΡΤΕΛΑ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΓΕΝ.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ 2018</b>					
..... <b>53.14.02</b>		<b>ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ</b>
01/01/2018	Από μεταφορά				550.975,31
11/01/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	150,00	150,00		550.825,31
16/01/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.166,68	3.316,68		547.658,63
19/01/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	400,00	400,00		547.258,63
25/01/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			66,68	547.325,31
25/01/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			30,00	547.355,31
25/01/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.333,34	3.333,34		544.021,97
31/01/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	833,34	833,34		543.188,63
08/02/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	833,34	833,34		542.355,29
06/03/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	666,67	666,67		541.688,62
08/03/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,66	266,66		541.421,96
21/03/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	750,00	750,00		540.671,96
28/03/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	250,00	250,00		540.421,96
29/03/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	125,00	125,00		540.296,96

05/04/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	283,34	283,34		540.013,62
11/04/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	500,00	500,00		539.513,62
04/05/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	233,34	233,34		539.280,28
07/05/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	316,67	316,67		538.963,61
09/05/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,67	266,67		538.696,64
17/05/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	216,67	216,67		538.480,27
22/05/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,66	266,66		538.213,61
24/05/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	433,34	433,34		537.780,27
30/05/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		537.580,27
05/06/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,67	266,67		537.313,60
08/06/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		537.113,60
13/06/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	166,66	166,66		536.946,64
27/06/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	216,68	216,68		536.730,26
04/07/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	133,34	133,34		536.596,92
06/07/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	216,66	216,66		536.380,26
11/07/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	166,66	166,66		536.213,60
26/07/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	83,33	83,33		536.130,27
26/07/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	83,33	83,33		536.046,94
31/07/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	533,34	533,34		535.513,60
31/07/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	1.000,00	1.000,00		534.513,60
21/08/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	83,34	83,34		534.430,26
30/08/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,68	266,68		534.163,58
30/08/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	3.333,34	3.333,34		530.830,24
31/08/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,68	266,68		530.563,56
06/09/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,66	266,66		530.296,90
07/09/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	566,68	566,68		529.730,22
10/09/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	533,34	533,34		529.196,88
20/09/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,66	266,66		528.930,22
20/09/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	333,33	333,33		528.596,89
24/09/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	333,33	333,33		528.263,56
28/09/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	500,00	500,00		527.763,56

01/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		527.563,56
02/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	333,33	333,33		527.230,23
04/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,68	266,68		526.963,55
05/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	133,34	133,34		526.830,21
15/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	233,34	233,34		526.596,87
16/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		526.396,87
18/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	333,34	333,34		526.063,53
25/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	666,67	666,67		525.396,86
26/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	933,34	933,34		524.463,52
30/10/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	250,00	250,00		524.213,52
01/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,66	266,66		523.946,86
06/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		523.746,86
07/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	300,00	300,00		523.446,86
08/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	333,34	333,34		523.113,52
12/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	233,34	233,34		522.880,18
13/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	150,00	150,00		522.730,18
15/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	333,34	333,34		522.396,84
19/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	266,67	266,67		522.130,17
22/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	333,33	333,33		521.796,84
27/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		521.596,84
29/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	666,66	666,66		520.930,18
30/11/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	400,00	400,00		520.530,18
04/12/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		520.330,18
12/12/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ	200,00	200,00		520.130,18
19/12/2018	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ			266,68	520.396,86
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>31.091,81</b>	<b>363,96</b>	

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα στοιχεία, έκρινε ότι ο λογαριασμός 53.14.02 συνιστά **δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό**, πληρούνται οι κατά νόμον προϋποθέσεις του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, συνεπώς υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και υπολόγισε το χαρτόσημο στο μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό αυτού υπόλοιπο κάθε διαχειριστικής περιόδου, ήτοι στο ποσό των 705.904,40 ευρώ (από μεταφορά πιστωτικό υπόλοιπο

01/01/2017) για το έτος 2017 και στο ποσό των 550.975,31 ευρώ (από μεταφορά πιστωτικό υπόλοιπο 01/01/2018) για το έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ εδάφιο 6<sup>ο</sup> του ΚΝΤΧ και έκδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> ισχυρισμός:** Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της κοινοποιήθηκε μόλις τέσσερις (4) ημέρες από την ηλεκτρονική αποστολή γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων, με αποτέλεσμα να υποστεί ουσιώδη και ανεπανόρθωτη βλάβη, καθ' όσον στερήθηκε της δυνατότητας υποβολής τέτοιων δηλώσεων, ότε και θα περιοριζόταν η οικονομική της επιβάρυνση.

**2<sup>ος</sup> ισχυρισμός:** Τα ποσά, τα οποία προήλθαν από την εταιρεία «..... ΑΕ», αφορούν σε επιστροφές λόγω ματαιωθείσης αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου, προς τον σκοπό της οποίας είχαν καταβληθεί αρχικώς από μέρους της και επομένως δεν υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου.

**3<sup>ος</sup> ισχυρισμός:** Δεν υφίσταται δανειακή σύμβαση και ο υπό κρίση λογαριασμός λειτουργεί ως απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός.

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι ο απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου, τόσο γιατί δεν υπάρχει διάταξη νόμου, που να προβλέπει την υπαγωγή αυτού, όσο και γιατί ο λογαριασμός αυτός δεν έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, προϋπόθεση απαραίτητη κατά νόμο για την υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου.

**4<sup>ος</sup> ισχυρισμός:** Στο φορολογικό έτος 2018, ο ως άνω λογαριασμός εμφανίζει κίνηση μόνο ως προς τη μία κατεύθυνση και όχι και προς τις δύο, στο φορολογικό έτος 2017, καίτοι εμφανίζει κίνηση και προς τις δύο κατευθύνσεις, περιλαμβάνει ως επί το πλείστον συμφηφιστικές εγγραφές και καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, ήτοι το ίδιο πρόσωπο φαίνεται πάντοτε ως πιστωτής και ουδέποτε ως οφειλέτης.

**5<sup>ος</sup> ισχυρισμός:** Οι επίμαχες καταβολές θα μπορούσαν μόνο να θεωρηθούν ως αυτοτελώς υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου, ότε και καταλαμβάνονται, όμως, από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή αυτών.

**Ως προς τον 1ο ισχυρισμό:**

**Επειδή,** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της κοινοποιήθηκε μόλις τέσσερις ημέρες από την ηλεκτρονική αποστολή γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων, συνεπώς στερήθηκε της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων ν. 4512/2018.

**Επειδή,** σύμφωνα με τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, ο φορολογικός έλεγχος ξεκίνησε με την υπ' αρ. ....../24-03-2023 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εν συνεχεία την έκδοση του με αριθμό ....../25-07-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 στις 26/07/2023. Για τις μεταφορές χρηματικών ποσών στον κοινό λογαριασμό της προσφεύγουσας με τους ....., για το φορολογικό έτος 2017 ύψους 71.637,50 ευρώ και για το φορολογικό έτος ύψους 21.487,50 ευρώ, από την εταιρεία «.....ΑΕ», που περιλαμβάνονταν στο Σ.Δ.Ε., η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι αφορούν σε υποχρέωση της ανώνυμης εταιρείας προς τους μετόχους για καταθέσεις που έγιναν με σκοπό την κεφαλαιακή ενίσχυση της εταιρείας σε



παρελθόντα χρόνο.

Κατόπιν αυτού εκδόθηκε άμεσα η ...../27-09-2023 εντολή μερικού ελέγχου ΚΝΤΧ, προκειμένου να επιβληθεί το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου. Η κοινοποίηση της εντολής και της γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων πραγματοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 28/09/2023. Η κοινοποίηση δε των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικών ετών 2017 και 2018 καθώς και του με αριθμό ...../2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, πραγματοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 02/10/2023.

Συνεπώς ο ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος, δεδομένου ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου στηρίζονται σε έλεγχο που έχει προηγηθεί και που η προσφεύγουσα έχει προβάλλει επί αυτού ισχυρισμούς και επιχειρήματα. Επί αυτών στηρίζεται ο υπό κρίση καταλογισμός τελών χαρτοσήμου. Η προσφεύγουσα αν και ενημερώθηκε για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου, η οποία παρέχεται και ψηφιακά, δεν ανταποκρίθηκε έως και την κοινοποίηση του διορθωτικού προσωρινού προσδιορισμού φόρου.

#### **Ως προς το 2<sup>ο</sup>, 3<sup>ο</sup>, 4<sup>ο</sup> και 5<sup>ο</sup> ισχυρισμό:**

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 06/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου, στους Ισολογισμούς της εταιρείας απεικονίζεται λογαριασμός του Παθητικού σχετικός με «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου» (Λογ. 43), που αυξάνονται από έτος σε έτος ως εξής:

01/01/2011-31/12/2011: 706.821,49 ευρώ,  
01/01/2012-31/12/2012: 1.408.521,49 ευρώ,  
01/01/2013-31/12/2013: 1.935.521,49 ευρώ,  
01/01/2014-31/12/2014: 2.212.721,49 ευρώ,  
01/01/2015-31/12/2015: 2.885.879,88 ευρώ,  
01/01/2016-31/12/2016: 2.982.396,02 ευρώ  
και μηδενίζονται το έτος 2017.

Το ως άνω υπόλοιπο 2.982.396,02 ευρώ, μεταφέρθηκε στο Λογαριασμό 53 «Πιστωτές διάφοροι» και συγκεκριμένα στους υπολογισμούς: 53.14.00 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μετόχους - .....» ποσό 1.545.672,42 ευρώ, 53.14.01 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μετόχους - .....» ποσό 603.819,20 ευρώ, 53.14.02 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μετόχους - .....» ποσό 705.904,40 ευρώ και 53.14.03 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μετόχους - .....» ποσό 127.000,00 ευρώ, όπως προκύπτει από το Ισοζύγιο της εταιρείας περιόδου 01/12/2016 – 31/12/2016.

Από την επισκόπηση του λογαριασμού 53.14.02, που αφορά την προσφεύγουσα, σε αντιπαράβολή με τα τραπεζικά της δεδομένα, προκύπτει ότι χρηματικά ποσά μεταφέρονται σε τακτά διαστήματα από τον ως άνω λογαριασμό υποχρέωσης σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας με συνολικά σαράντα πέντε (45) χρεώσεις του λογαριασμού το έτος 2017 και εξήντα έξι χρεώσεις το έτος 2018. Στο λογαριασμό έχουν επίσης καταχωρηθεί έντεκα (11) πιστώσεις το έτος 2017 και τρεις (3) πιστώσεις το έτος 2018. Το υπόλοιπο του λογαριασμού είναι πάντοτε πιστωτικό κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών (δεν εναλλάσσεται δηλαδή από πιστωτικό σε χρεωστικό και αντίστροφα).

**Επειδή**, κατόπιν αυτών ο έλεγχος έκρινε ότι ο λογαριασμός 53.14.02 συνιστά δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, πληρούνται οι κατά νόμον προϋποθέσεις του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι προς μία μόνο

κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά και προς τις δύο, συνεπώς υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και υπολόγισε το χαρτόσημο στο μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό αυτού υπόλοιπο κάθε διαχειριστικής περιόδου, ήτοι στο ποσό των 705.904,40 ευρώ (από μεταφορά πιστωτικό υπόλοιπο 01/01/2017) για το έτος 2017 και στο ποσό των 550.975,31 ευρώ (από μεταφορά πιστωτικό υπόλοιπο 01/01/2018) για το έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ εδάφιο 6<sup>ο</sup> του ΚΝΤΧ.

**Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την υπ' αριθμ. ....../2002 απόφαση, έκρινε ότι οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρίας ή από τρίτους στην εταιρεία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και συγκεκριμένα:**

.....  
*«Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιημένων των άρθρων 15 και 47 του Κώδικος Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιρειών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπομένων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κ.λπ.) και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών».*

**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.**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:**

*«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**, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, 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 ολοκλήρωσης του ελέγχου, ως εκ τούτου οι καταθέσεις των μετόχων ποσού 2.982.396,02 ευρώ δε θεωρούνται, πλέον, ως καταθέσεις γενόμενες επί σκοπώ αύξησεως 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 δε 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.)** και περαιτέρω δοσοληψιών μεταξύ εταιρείας – μετόχων, πράξεις οι οποίες εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 5γ εδάφιο 4<sup>ο</sup> του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ και γι' αυτό οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου 20%.

Συγκεκριμένα για την προσφεύγουσα, ποσό **705.904,40** ευρώ που αφορά καταθέσεις της σχετικές με την αύξηση κεφαλαίου και μεταφέρθηκε στο Λογαριασμό 53 «Πιστωτές διάφοροι» και συγκεκριμένα στον υπολογαριασμό 53.14.02 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μετόχους - .....» το Δεκέμβριο του έτους 2016, εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 5γ εδάφιο 4<sup>ο</sup> του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ και γι' αυτό οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου 20%, το οποίο η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε, ως όφειλε και για το οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου μετά την 31/12/2022 (5ετής παραγραφή).

**Επειδή**, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο τριτοβάθμιος λογαριασμός 53.14.02, συνιστά δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, καθώς περιέχει όλα τα ουσιώδη στοιχεία του λογαριασμού αυτού.

**Επειδή**, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α' 239), 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 3 :**

*«επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιουδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.»*

**στο Άρθρο 14:**

*«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 δραχμάς.»*

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, ορίζεται ότι:

*«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:*

*Πάσα σύμβασις, οιουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απί ευθείας, είτε δια 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 σύμβαση απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Στην παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, 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 εταιρών 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. και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης».

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 του Ν.Δ 3717/1957, συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", δηλαδή οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεωπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων αλλά **μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", που έχει ως αιτία 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 που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. (ΣΤΕ3313/1987, 3088/1985, ΣΤΕ1701/1990, ΣΤΕ 2911/1993 ΕφΑθ 1794/2014, ΣΤΕ 132/2016).

**Επειδή** περαιτέρω, στο άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (Α' 131) ορίζεται ότι: «Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά εις 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 εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτως αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου». Κατά την έννοια της προπαρατεθείσης διατάξεως, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου η εγγραφή στα βιβλία, αναπληρώνει το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της οικείας συμβάσεως ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως (ΣΤΕ 6172/1995, 4287/1995 κ.ά).

**Επειδή**, προϋπόθεση για την ειδική 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. 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 ίδιου 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. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό. 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 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. (ΔΕΔ 73/2020)

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

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

**Επειδή**, κάθε ανάληψη (ή κατάθεση) χρημάτων που προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1 % σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ εδάφιο τέταρτο του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ.

**Επειδή**, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του ΚΝΧΤ υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/1981) και της Ε. 2049/2021. Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

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

**Επειδή**, στην εγκύκλιο Εγκ. Κ 8802/654/1983, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται: «Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου

**δανειακής σύμβασης.** (Υποικ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81)....».

**Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.,** ορίζεται ότι:

*«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

**Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις καταθέσεις και αναλήψεις που ελέγχθηκαν, στο λογαριασμό 53.14.02 συντρέχουν τα κάτωθι:**

- α) η ..... είναι μέτοχος της εταιρείας «..... ΑΕ», επομένως υπάρχει «συμβατική σχέση» μεταξύ αυτής και της εταιρείας,
- β) οι συναλλαγές καταθέσεων και αναλήψεων, ως εμφανίζονται στον υπό κρίση λογαριασμό προκύπτουν μόνο από τις εγγραφές στα βιβλία και δεν είναι αποτέλεσμα κάποιας σύμβασης,
- γ) τα βιβλία, στα οποία διαπιστώθηκαν οι υπό κρίση κινήσεις είναι τα επίσημα βιβλία της εταιρείας.
- δ) οι εγγραφές στα βιβλία δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε προηγουμένως υποβληθεί στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά,
- ε) δεν αποδείχθηκε ούτε από τον έλεγχο αλλά ούτε και από την προσφεύγουσα ότι αυτές οι εγγραφές στα βιβλία αφορούν σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό.

**Επειδή, ως απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, χαρακτηρίζεται αυτός που περιέχει μόνο εμπορικές συναλλαγές, ενώ στον υπό κρίση λογαριασμό περιλαμβάνονται μόνο δοσοληψίες της προσφεύγουσας – μετόχου της εταιρείας με την εταιρεία.**

**Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και τα στοιχεία του φακέλου, δεν αποδεικνύεται ότι υφίστατο σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «..... ΑΕ» και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνολολόγησης δανείου. Περαιτέρω, οι χρεώσεις και πιστώσεις χρηματικών ποσών, δε δύναται να αναχθούν εκ προοιμίου σε άτυπες δανειακές συμβάσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας.**

Ο έλεγχος έκρινε ότι ο λογαριασμός 53.14.02 έχει τα χαρακτηριστικά του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, ωστόσο από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 06/10/2023 έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ.Αττικής, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία προκειμένου οι αναλήψεις/καταθέσεις να χαρακτηριστούν ως δάνειο ή ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, ήτοι τα συμβαλλόμενα μέρη (εταιρεία και εταίρος) θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1076, 2968/1979).

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι η περίπτωση καταθέσεων/αναλήψεων χρηματικών ποσών από τους μετόχους ή άλλα πρόσωπα για την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες κλπ) και των προσώπων αυτών, υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε συγκεκριμένη σύμβαση δανείου, ασχέτως εάν μπορεί να εξυπηρετεί τους ίδιους σκοπούς με τα δάνεια.

Κατόπιν αυτών και δεδομένου ότι οι ανωτέρω χρεώσεις στο λογαριασμό 53.14.02, πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επιστροφής των κατατεθέντων ποσών για αύξηση κεφαλαίου της εταιρείας η οποία δεν πραγματοποιήθηκε, επιβάλλεται χαρτόσημο 1% πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου στο ποσό των αναλήψεων από την πλευρά της προσφεύγουσας, ήτοι στο ποσό των 174.234,09 ευρώ για το έτος 2017 και 31.091,81 ευρώ για το έτος 2018.

**Επειδή**, σύμφωνα με την **Ε. 2049/2021** 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», ορίζεται ότι:

*«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...»**

**Επειδή**, επιπλέον το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ εδάφιο 4<sup>ο</sup> του ΚΝΧΤ καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, συνάγεται ότι εν προκειμένω στον υπό κρίση λογαριασμό 53.14.02, για τις πράξεις έως και 29/11/2017 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, παραγράφεται στις 31/12/2022.

Συνεπώς επιβάλλεται χαρτόσημο 1% πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου στα κάτωθι ποσά χρεώσεων του λογαριασμού 53.14.02:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ/ΠΟΣΟ
27/12/2017	2.500,00
28/12/2017	1.250,00
01/01-31/12/2018	31.091,81
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>34.841,81</b>

**Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο**

**Υ Μ Ε**

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ....../29-11-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... **ΑΦΜ** ..... σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.



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

**Φορολογικό έτος 2017**

Η με αριθμό ...../06-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου: **Σύνολο φόρων για καταβολή 67,50 ευρώ:**

	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(Α)</b>	<b>(Β)</b>	<b>(Γ)</b>	<b>(Γ)-(Α)</b>
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		705.904,40	3.750,00	3.750,00
Ποσοστό χαρτοσήμου		2,00%	1%	1%
Τέλη Χαρτοσήμου		14.118,08	37,50	37,50
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου		2.823,62	7,50	7,50
Σύνολο Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ		16.941,70	45,00	45,00
Πρόσθετο τέλος άρθρο 58 ΚΦΔ		8.470,85	22,50	22,50
<b>Οριστική Φορολογική Υποχρέωση</b>		<b>25.412,55</b>	<b>67,50</b>	<b>67,50</b>

**Φορολογικό έτος 2018**

Η με αριθμό ...../06-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου: **Σύνολο φόρων για καταβολή 0,00 ευρώ:**

	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(Α)</b>	<b>(Β)</b>	<b>(Γ)</b>	<b>(Γ)-(Α)</b>
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		550.975,31	31.091,81	31.091,81
Ποσοστό χαρτοσήμου		2,00%	1%	1%
Τέλη Χαρτοσήμου		11.019,50	310,92	310,92
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου		2.203,90	62,18	62,18
Σύνολο Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ		13.223,40	373,10	373,10
Πρόσθετο τέλος άρθρο 58 ΚΦΔ		6.611,70	186,55	186,55
<b>Οριστική Φορολογική Υποχρέωση</b>		<b>19.835,10</b>	<b>559,65</b>	<b>559,65</b>

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
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.