



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 04 / 07 / 2018

Αριθμός Απόφασης **3307**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **02/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχ/σης, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στον του δήμου Κω, τ.κ, κατά των από **21/02/2018** και με αριθμούς...../.....,/..... και/..... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου**, χρήσεων **2012, 2013** και **2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, καθώς και της από **21/02/2018** έκθεσης μερικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **02/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **02/03/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις επίμαχες οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου, επεβλήθησαν σε βάρος της προσφεύγουσας Τέλη χαρτοσήμου, εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο, καθώς και πρόσθετα τέλη επ' αυτών, ως εξής:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Χρήση	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Χαρτοσήμου	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Πρόσθετα τέλη ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 21/02/2018	Τελών Χαρτοσήμου	2012	7.464.481,46€	74.644,81€	14.928,96€	78.135,20€	167.708,97€
2	 - 21/02/2018	Τελών Χαρτοσήμου	2013	350.000,00€	3.500,00€	700,00€	2.552,34€	6.752,34€
3	 - 21/02/2018	Τελών Χαρτοσήμου	2014	60.000,00€	600,00€	120,00€	180,00€	900,00€
Σύνολα					78.744,81€	15.748,96€	80.867,54€	175.361,31€

Η διαφορά των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ, προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΝΤΧ στην προσφεύγουσα εταιρεία με βάση την υπ' αριθμ./**07-06-2017 εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, εξαιτίας του με αριθ. πρωτ./17-11-2016 εγγράφου της Περιφερειακής Δ/σης του ΣΔΟΕ Αττικής και Αιγαίου, με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Ρόδου η από 17/11/2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας.

Με βάση την ως άνω εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας Κ.Ν.Τ.Χ., διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η αυτή χορήγησε ταμειακές διευκολύνσεις στην Κα με ΑΦΜ:, η οποία έχει την ιδιότητα του και της εταιρείας. Οι εν λόγω ταμειακές διευκολύνσεις καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, **σε χρέωση** του λογαριασμού 33.09.00.0000 «Δοσοληπτικός λογαριασμός Ιδρυτών ΑΕ και Μελών Διοίκησης» και **σε πίστωση** του λογαριασμού 38.00.00.0000 «Ταμείο Έδρας» όσον αφορά τα κονδύλια της χρήσης **2013** ποσού **350.000€** και της χρήσης **2014** ποσού **60.000€**, και των λογαριασμών 45.10.00.0011 και 52.00.00.0000 (δάνεια από τράπεζα Πειραιώς) όσον αφορά τα κονδύλια της χρήσης **2012** ποσού **7.464.481,46€**.

Για τις εν λόγω ταμειακές διευκολύνσεις (καταθέσεις – αναλήψεις), δεν διαπιστώθηκε η καταβολή των οφειλόμενων τελών, ούτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι έχουν καταβληθεί αυτά από τον αντισυμβαλλόμενο. Επιπλέον δεν προσκομίσθηκαν έγγραφες συμβάσεις αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω ταμειακές διευκολύνσεις αποτελούν **αυτοτελείς πράξεις αναλήψεων - καταθέσεων**, υπαγόμενες στις διατάξεις περί Κ.Ν.Τ.Χ., υποκείμενες σε αναλογικό **τέλος Χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%**, κάθε ποσού ανάληψης ή κατάθεσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας ότι τα επίμαχα ποσά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 15§5 περ. γ' του ΚΝΤΧ, δεν αφορούν ταμειακές διευκολύνσεις, όπως προκύπτει από την εγγραφή στους ισολογισμούς της εταιρείας ως «Απαιτήσεις κατά οργάνων διοίκησης» αλλά σε κινήσεις δανείων και σε συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν σε προηγούμενες χρήσεις και εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκαν.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 15 § 5** περίπτωση γ του **ΚΝΧΤ** (π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931, ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις ή τις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (1%). Εις ήν περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος».

και 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 από τη διάταξη του άρθρου 15§5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ, που αναφέρεται σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται, κατ' αρχήν, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣΤΕ 1470/2002, 4463/1997, 2493/1994, Δ.Εφ.Αθ. 829/2014, 5668 - 5671, 5498/2013).

Επειδή το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ. Υπ. Οικ. Κ 8802/654/1983).

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣΤΕ 1767/92, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

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

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 § 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).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες εγγραφές στα βιβλία της, δεν αφορούν πραγματικές ταμειακές διευκολύνσεις, δεδομένου ότι δεν έγινε καμία ταμειακή συναλλαγή, αλλά πρόκειται για διορθωτικές κινήσεις δανείων που έλαβε από τις Τράπεζες Πειραιώς και Alpha Bank, αλλά και για την καταχώρηση σε αυτούς τους λογαριασμούς των συναλλαγματικών διαφορών θετικών ή αρνητικών που προέκυψαν σε προηγούμενες χρήσεις και εκ παραδρομής δεν είχαν καταχωρηθεί.

Επειδή από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου σε σχέση με τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα χορήγησε πραγματικές ταμειακές διευκολύνσεις προς την..... του Δ.Σ και της εταιρείας Κα, δεδομένου ότι από τις εγγραφές που έγιναν στα βιβλία της προκύπτουν πραγματικές ταμειακές αναλήψεις (πίστωση ταμείου) για το ποσό των **350.000€** (α/α εγγραφών Γεν. Ημερ.-..... στις **20/11/2013**), και του ποσού των **60.000€** (α/α εγγραφών Γεν. Ημερ.....-..... στις **31/12/2014**), καθώς και πραγματική ταμειακή ανάληψη του ποσού των **7.464.481,46€** (α/α εγγραφών Γεν. Ημερ.-..... στις **31/12/2012**), καθόσον από τη λογιστική εγγραφή προκύπτει ότι τα χορηγηθέντα από την τράπεζα Πειραιώς προς την εταιρεία δάνεια, είχαν ήδη εισπραχθεί από τη της εταιρείας.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων, κατ' εφαρμογή της προαναφερόμενης διάταξης της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., και της ισχύουσας νομολογίας, οι εγγραφές των συγκεκριμένων ποσών στα βιβλία της προσφεύγουσας, που αφορούσαν σε

αναλήψεις χρημάτων με την έννοια της χορήγησης χρημάτων από την προσφεύγουσα στην Κα και αυτής, για ταμειακή διευκόλυνση, νόμιμα και ορθά υπήχθησαν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου και ακολούθως σε εισφορά ΟΓΑ, εφόσον πρόκειται για δόση χρημάτων, χωρίς μνεία της αιτίας και δεν αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα Α.Ε. ότι οι εν λόγω εγγραφές ανάγονται σε διορθωτικές κινήσεις δανείων που έλαβε από τις Τράπεζες Πειραιώς και Alpha Bank ή σε θετικές ή αρνητικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν σε προηγούμενες χρήσεις και εκ παραδρομής δεν είχαν καταχωρηθεί.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου **65** του **Ν. 4174/2013** (Α' 170) όπου ορίζεται ότι: «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου» **πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **21/02/2018** έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **02/04/2018** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στοντου δήμου Κω, τ.κ, και την **επικύρωση** των από **21/02/2018** και με αριθμούς .../....., .../..... και .../..... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου**, χρήσεων **2012, 2013** και **2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρόδου.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την Παρούσα Απόφαση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Χρήση	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 21/02/2018	Τελών Χαρτοσήμου	2012	167.708,97€
2	 - 21/02/2018	Τελών Χαρτοσήμου	2013	6.752,34€
3	 - 21/02/2018	Τελών Χαρτοσήμου	2014	900,00€
Σύνολα				175.361,31€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.