



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2347

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΝΟΜΟΥ» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /25.05.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008 – 31.12.2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./25.05.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008 – 31.12.2008.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΝΟΜΟΥ» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./25.05.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008 – 31.12.2008, τέλος χαρτοσήμου 1.892,20€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 529,60€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων 2.270,64€ πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 635,52€, ήτοι συνολικό ποσό 5.327,96€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εδράζεται επί της από 25/05/2017 έκθεσης τελών χαρτοσήμου, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./22.12.2014 εντολής του Προϊσταμένου της και διαπιστώθηκε η ανακριβής απόδοση τελών χαρτοσήμου που αφορούν τόκους υπερημερίας που καταλόγισε η προσφεύγουσα σε πελάτες της λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών πελατών της ύψους 55.073,04€, καθώς και η μη απόδοση τελών χαρτοσήμου για χορήγηση δανείων προσωπικού ύψους 8.000,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Οι τόκοι και οι προσαυξήσεις που βαρύνουν τα ληξιπρόθεσμα χρέη προς την προσφεύγουσα απαλλάσσονται της επιβάρυνσης με τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ, σύμφωνα με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ. 19 του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, διότι η διοίκηση, η οργάνωση, η εκτέλεση και η λειτουργία αυτής διέπεται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα. Οι τόκοι υπερημερίας που επιβλήθηκαν με τα παραστατικά της προσφεύγουσας αφορούν τόκους και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ.

2. Τα τέλη χαρτοσήμου επί των τόκων υπερημερίας αποδίδονται μετά την είσπραξη και όχι με την έκδοση του λογαριασμού.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής». Περαιτέρω, με την παρ. 16 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: β. Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος, αερίοφωτος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.....».

Επειδή, με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση..... 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.....».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1084974/496/0015/ΠΟΛ. 1252/12.09.1997 (ΦΕΚ 859Β') ορίζεται ότι: «Για την παροχή υπηρεσιών χρήσης δικτύου αποχέτευσης από τους Δήμους ή τις Δημοτικές Επιχειρήσεις, σε δημότες επιτηδευματίες και μη, εγκρίνουμε, αντί να εκδίδονται τα φορολογικά στοιχεία αξίας, που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του Κ.Β.Σ., στις περιπτώσεις χονδρικών και λιανικών παροχών υπηρεσιών, να εκδίδονται άλλα παραστατικά αξίας (π.χ. λογαριασμοί κ.λπ.), κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 16β' και 13 παρ. 4 του Π.δ/τος 186/92 (Κ.Β.Σ.)».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.Δ. 4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω

επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις τρία επί τοις εκατόν (3%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Επειδή, με το άρθρω 13 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφω 1 του προηγουμένου άρθρω 12 τέλος υπόκεινται: 3. Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιουδήποτε και δι' οιανδήποτε αιτίαν, εφόσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλά απορρέει εξ οιασδήποτε άλλης σχέσεωσ μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγουμένωσ εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον».

Επειδή, με την παρ. 19 του άρθρω 15 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «...Εις το εν λόγω τέλος δεν υπόκεινται τα αποδεικτικά πληρωμής φόρων εν γένει, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, δια τε το ποσόν της κυρίας οφειλής και δια την τυχόν προσαύξησιν ή το πρόστιμον ή τόκους κ.λπ. Ομοίωσ δεν υπόκεινται εις το εν λόγω τέλος τα, δι' ειδικού εντύπου του Δημοσίου, εισπραττόμενα πάσης φύσεωσ έσοδα τούτου».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1099/2004 ορίζεται ότι: «Μετά την ανωτέρω ρύθμιση της διάταξησ της παρ. 2 του άρθρω 19 του Ν. 3091/2002, οι τόκοι υπερημερίας που απορρέουν από σχέσεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α., δεν είναι αντικείμενο του φόρου αυτοί. Επομένωσ αποτελούν αντικείμενο της φορολογίας χαρτοσήμου και για την εξόφληση αυτών επιβάλλεται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρω 13 του κώδικα χαρτοσήμου (3% πλέον εισφοράσ υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου), αφού δεν καλύπτονται πλέον από την απαλλακτική διάταξη της παρ. 1β του άρθρω 63 του κώδικα Φ.Π.Α. Ειδικότερα, κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου μιας σύμβασησ, σχέσησ κ.τ.λ. δεν συνεπάγεται απαλλαγή και των τόκων που απορρέουν από αυτή, εφόσον στην απαλλακτική διάταξη δεν γίνεται ρητή μνεία για απαλλαγή και των τόκων».

Επειδή, αν οι προκαταβολές μισθού εξοφλούνται δια μηνιαίων κρατήσεων από τις αποδοχές των υπαλλήλων υφίσταται δανειακή σχέση, κατά το άρθρω 806 του Αστικού Κώδικα μεταξύ του εργοδότη και των υπαλλήλων, η οποία υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1^α, δ ή 15 παρ. 1^α του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Α. 7304/1956, Α. 25362/1959, Σ. 6082/198/1979, Χ. 1309/263/1981, Πρωτ. Θεσ. 2123/1964, κ.λπ.) [Φορολογία Χαρτοσήμου, 5^η έκδοση, Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 225].

Επειδή, με το άρθρω 4 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: «Καταργούνται οι απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από τις κατωτέρω διατάξεις: 92) Των προσώπων του άρθρω 304 του π.δ/τος 410/1995 (ΦΕΚ 231 Α'), εκτός των Δήμων και Κοινοτήτων και των

Συνδέσμων και Ενώσεων αυτών...». Το άρθρο 304 του Π.Δ. 410/1995 περιελάμβανε μεταξύ άλλων και τις αποκλειστικά αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις.

Επειδή, οι δημοτικές επιχειρήσεις κοινωφελούς χαρακτήρα που προβλέπονται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Ν.3463/2006), αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, συνεπώς δεν εμπίπτουν στα εξαιρούμενα και απαλλασσόμενα από το τέλος χαρτοσήμου πρόσωπα, ήτοι το Δημόσιο, οι Δήμοι και οι κοινότητες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έχει εγγράψει στα βιβλία της, στο λογαριασμό Λ/76.03.04 [Τόκοι τρεχούμενων λογαριασμών πελατών], τόκους υπερημερίας ποσού 55.073,04€, για τους οποίους δεν έχει αποδοθεί το οικείο τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20%, ήτοι 1.652,20€ και 481,60€ αντιστοίχως. Συνεπώς, πληρούνται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την επιβολή και την απόδοση τελών χαρτοσήμου επί των τόκων υπερημερίας, διότι αυτοί απορρέουν από συναλλαγές που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του Κώδικα Χαρτοσήμου, έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ φορολογικά στοιχεία και καταχωρήθηκε η απαίτηση της προσφεύγουσας στα βιβλία της. Περαιτέρω, στα βιβλία της προσφεύγουσας έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό Λ/33.02.00 [Δάνεια Προσωπικού] ποσό 8.000,00€ για το οποίο δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί απαλλαγής της από την καταβολή τελών χαρτοσήμου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 39 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 99/1977, σε ότι αφορά τις ρυθμίσεις που αναφέρονται στο χρόνο, τον τρόπο και τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και εισφορών και όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν, εφαρμόζονται και μετά την έκδοση και την έναρξη ισχύος του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος και μέχρι του χρόνου που με άλλες διατάξεις θα ρυθμιστούν τα θέματα αυτά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 99/1977 «περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των διατάξεων περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων» (34Α'), οριζόταν ότι οι εκδίδοντες τιμολόγια, αποδείξεις κ.α. στοιχεία του Κώδικα αυτού, υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση απόδοσης των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου, επί της αξίας των κατά το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο **εκδοθέντων** στοιχείων, καθώς και της εισφοράς δακοκτονίας, μέχρι και της εικοστής των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου εκάστου έτους.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί απόδοσης των τελών χαρτοσήμου βάσει του χρόνου είσπραξης αυτών, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της από 07/07/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΝΟΜΟΥ» με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./25.05.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008 – 31.12.2008.

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

**Η υπ' αριθ./25.05.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008**

Τέλη Χαρτοσήμου	1.892,20 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	529,60 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	2.270,64 €
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	635,52 €
ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	5.327,96 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.