



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/03/2017

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

Αριθμός απόφασης: 857

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 01/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /14.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./14.11.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/12/2016 κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την υπ' αριθ./14-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς ΟΓΑ, λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, συνολικού ποσού 11.325,60€ (τέλη χαρτοσήμου, πρόσθετα τέλη, εισφορά ΟΓΑ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης λόγω νομικής πλημμέλειας διότι δεν γίνεται μνεία για την ύπαρξη έγγραφης σύμβασης δανείου ή εγγραφής στα βιβλία ενώ είναι ακυρωτέα διότι για τη νομιμότητα αυτής απαιτείται η διαπίστωση εγγράφου καταρτίσεως της συμβάσεως δανείου. Η με αρ. πρωτ./.....2016 γραπτή δήλωση της προσφεύγουσας προς την Υποδιεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων δε συνιστά σύναψη δανείου ούτε γραπτή επιβεβαίωση. Τέλος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η πράξη είναι και αβάσιμη, άλλως αναπιολόγητη, διότι δεν υφίσταται γραπτή σύμβαση δανείου ή επιβεβαιωτικό αυτής έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα και το άρθρο 806 με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158). Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου..... β)..... Εφόσον σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως, υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζόμενη εξόφλησις αυτής ή η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις. 3. Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιοδήποτε και δι' οιασδήποτε αιτίαν, εφόσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλά απορρέει εξ οιασδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγούμενως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον».

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, τα δάνεια, που συνάπτονται μεταξύ ιδιωτών, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%. Το τέλος αυτό οφείλεται, εφόσον συντάσσεται σχετικό έγγραφο. Για την επιβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου επί δανειακών συμβάσεων, θα πρέπει να πληρούνται, οι κατά νόμο προϋποθέσεις, ήτοι η σύμβαση να καταρτίζεται εγγράφως, να περιέχει χρηματική αξία, να είναι νομικά έγκυρη και να φέρει την υπογραφή των συμβαλλομένων. Εάν μια σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως και δεν υποβλήθηκε εξ αρχής στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, κάθε εξόφληση ή σχετική προς τη σύμβαση απόδειξη υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Ως απόδειξη εξοφλητική δεν νοείται μόνο το συνήθως διδόμενο έγγραφο, αλλά και κάθε άλλο έγγραφο, που καταρτίζεται μεταξύ των συμβαλλομένων, προς το σκοπό της απόδειξης της εξόφλησης, όπως π.χ., επιστολή, δήλωση, λογαριασμός, ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο, κ.λπ. (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, *Φορολογία Χαρτοσήμου*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα Ε.Ε., σελ. 112), καθόσον ο νόμος φορολογεί κάθε εξόφληση οπωσδήποτε και αν έλαβε χώρα. (Υπ. Οικ. Σ. 1537/1947)

Επειδή, κατά την ισχύουσα νομοθεσία και τη δικαστηριακή νομολογία, εάν δεν συντάσσεται έγγραφο, για την κατάρτιση του δανείου, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (Σ.τ.Ε. 1514/1956, 578/1957). Σε περίπτωση, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1411/1955, 1514/1956), εάν κάποιος ομολογεί εγγράφως, ότι προήλθε σε σύναψη δανείων μετά τρίτων, δεν οφείλονται στην προκειμένη περίπτωση αναλογικά τέλη χαρτοσήμου, καθόσον ο νόμος φορολογεί τα συντασσόμενα ή εκδιδόμενα έγγραφα μεταξύ των συμβαλλομένων κατά τη σύσταση ή την εξόφληση των συμβάσεων. Εξαιρετικά, η ανωτέρω ομολογία υπόκειται στο προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του

άρθρου 27 παρ. 9 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου), εφόσον αυτή γίνει ενόρκως ενώπιον ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου με τη μορφή ένορκης βεβαίωσης και «βεβαιούται υπό του ομνύοντος η λήψης χρηματικού ποσού».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΣΥΠ...../.....2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων γνωστοποιήθηκε στην ελεγκτική φορολογική αρχή απόσπασμα της με αρ. πρωτ. ΕΜΠ...../.....2016 χειρόγραφης επιστολής της προσφεύγουσας στην οποία αναγράφεται ρητά ότι «.... οι δύο ανωτέρω επιταγές (σημ. 72.000€ και 71.000€), είναι δάνειο προς τον μεγαλύτερο γιό μας, το οποίο δάνειο, θέλει εν καιρώ επιστρέψει». Κατόπιν η ελεγκτική αρχή και σε εκτέλεση της υπ' αρ./2016 εντολής διενήργησε μερικό έλεγχο (γραφείου) και συνέταξε την από 09/11/2016 έκθεση στις διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας καταγράφεται η μη απόδοση τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ, βασιζόμενη στο προαναφερθέν έγγραφο της προσφεύγουσας. Το εν λόγω έγγραφο δε φέρει τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία (άρθρο 27 §9 του Ν.Δ.4755/1930) προκειμένου να θεωρηθεί ομολογία σύναψης δανείου και κατ' επέκταση υποκείμενο σε τέλος χαρτοσήμου, πόσο δε μάλλον να χαρακτηριστεί ως «σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις».

Επειδή, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/11/2016 έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου Ν.Δ. 4755/1930 της Δ.Ο.Υ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, δεν προκύπτουν τα τυπικά στοιχεία των επιταγών, ήτοι η διαταγή, ο εκδότης, ο λήπτης, ο διατασσόμενος την πληρωμή αυτών, η χρονολογία έκδοσης και η υπογραφή του εκδότη, καθώς και ο τρόπος μεταβίβασης αυτών. Περαιτέρω, δεν εξετάστηκε ο χρόνος και ο τρόπος εξόφλησης της οιασδήποτε απαίτησης της προσφεύγουσας, εάν και εφόσον αυτή υφίστατο, ενώ δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο σχετικό έγγραφο που καταρτίστηκε προς τον σκοπό της απόδειξης της εξόφλησης.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί διά της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ./01.12.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αρ./14.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 της Δ.Ο.Υ.

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

Υπ' αριθ. /14.11.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει του ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Χαρτόσημο	4.290,00€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	858,00€	0,00€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	5.148,00€	0,00€
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	1.029,60€	0,00€
Σύνολο για Καταβολή	11.326,60€	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.