



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 09-02-2017

Αριθμός απόφασης:1353

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. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 12-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ.που εδρεύει στο Αττικής, οδός, αριθμός, ΤΚ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα, κατά της με αριθμό/7-9-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, που αφορά το φορολογικό έτος 2014, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου και εισφοράς

υπέρ ΟΓΑ ύψους 80.760,00€, πλέον προσαύξησης λόγω ανακρίβειας ύψους 38.361,00€, ήτοι συνολικό ποσό 119.121,00€.

4. Την παραπάνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 07-09-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στοΑττικής, οδός, αριθμός, ΤΚ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση την 21-9-2016) 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 ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση της με αριθμό/7-9-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με την οποία καταλογίστηκαν ποσά τελών χαρτοσήμου ποσού 67.300,00€ πλέον ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 13460,00€ πλέον προσθέτων φόρων του άρθρου 1 & 2 του ν.2523/1997 ποσού 38.361,00€, στη συνέχεια της διαπίστωσης από τον έλεγχο ότι διατηρεί πάγιες χρηματικές υποχρεώσεις προς την συγγενική της εταιρεία «.....» χωρίς να προβαίνει στην έγκαιρη εξόφλησή της, εφαρμόζοντας διακριτική μεταχείριση, έναντι των λοιπών προμηθευτών της, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού της παραπάνω προμηθεύτριας και συγγενής εταιρείας να εμφανίζεται κατά 3.365.000,00€ υψηλότερο από ότι αν ακολουθούσε την ίδια πολιτική που ακολουθείτε και στις μη συγγενείς επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι:

- Ο μέσος σταθμικός όρος των υπολοίπων σε σχέση με τις αγορές που πραγματοποιείτε από μη συγγενείς επιχειρήσεις είναι περίπου 15,30%.
- Ο μέσος σταθμικός όρος των υπολοίπων σε σχέση με τις αγορές που πραγματοποιείτε από τη συγγενή της επιχείρηση «.....» είναι 80%. (αγορές χρήσης 983.560,04€ πλέον υπόλοιπο 31/12/2013 3.996.100,15€ = 4.979.660,19€. Υπόλοιπο 31/12/2014 4.112.433,41€)

Ο έλεγχος έκρινε το παραπάνω υπερβάλλον ποσό ως ΔΑΝΕΙΟ της προσφεύγουσας επιχείρησης από την συγγενή της εταιρεία «.....», κρίνοντας ότι έχει όλα τα χαρακτηριστικά του δανείου. Ο έλεγχος αναφέρει ότι «Το περισσότερο χαρακτηριστικό είναι ότι ουδέποτε ζητήθηκε από την προμηθεύτρια εταιρεία το υπόλοιπο του λογαριασμού της χρησιμοποιώντας ένδικα μέσα, όπως γίνεται σε παρόμοιες περιπτώσεις, που τα υπόλοιπα των λογαριασμών παραμένουν επί μεγάλα χρονικά διαστήματα παγωμένα.»

Για το παραπάνω κριθέντος ποσό ως δάνειο, καταλογίστηκε χαρτόσημο 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου στην χρήση 2014, με επίκληση των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

B.1. Μόνη η μη εξόφληση χρεωστικών υπολοίπων δεν συνιστά δάνειο

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 15 § 5 εδ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. και 806 και 830 Α.Κ., προκύπτει ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, ο οποίος δύναται να κινείται από διάφορες αιτίες, αλλά μόνον ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, για την οποία απαιτείται η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων με την συμφωνία για την επιστροφή του, για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται οι σχετικές με αυτόν εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν κατά τον νόμο την έννοια της σύμβασης δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας σύμβασης από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις, ενώ, σε κάθε περίπτωση, η έννοια της σύμβασης του δανείου δεν καλύπτεται με μόνη τη μη είσπραξη για μεγάλο χρονικό διάστημα των ως άνω αναφερόμενων ποσών.

Επομένως, εσφαλμένα χαρακτηρίσθηκαν τα υπόλοιπα των δοσοληπτικών λογαριασμών μεταξύ της εταιρείας τους και της εταιρίας «.....» ως «δάνειο», αφού αυτά αποδεδειγμένα προέρχονται από πωλήσεις προϊόντων (ο έλεγχος άλλωστε το διαπιστώνει), οι δε κινήσεις των λογαριασμών αφορούν σε καταβολές έναντι αξίας πωλούμενων εμπορευμάτων, στις οποίες δεν μπορεί να προσδοθεί δανειακός χαρακτήρας.

B.2. Η μη έγκαιρη εξόφληση των οφειλών τους προς την εταιρία οφείλεται σε προφανείς εξωγενείς παράγοντες

Η Υπηρεσία μας απέστειλε προς την προσφεύγουσα την με Α.Π. ΔΕΔ /25-11-2016 έγγραφη κλήση για αποστολή στοιχείων και έγγραφη ακρόαση ζητώντας καρτέλες (αναλυτικά καθολικά) του προμηθευτή της «.....» από τις οποίες να προκύπτει ότι το υπόλοιπο του παραπάνω προμηθευτή την 31-12-2014 προκύπτει από εμπορικές συναλλαγές του συγκεκριμένου ή προηγούμενων ετών. Για τον σκοπό αυτόν ζητήθηκε να προσκομιστούν και αναλυτικά καθολικά (καρτέλες) των λογαριασμών χρέωσης για όλες τις εμφανιζόμενες στις παραπάνω καρτέλες προμηθευτή πιστώσεις.

Η προσφεύγουσα με το με Α.Π. ΔΕΔ/ 2-12-2016 Έγγραφό της προσκόμισε καρτέλες των λογαριασμών 25.05.01.0000 (ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΑΙΚΟΚΑΘΑΡΣΗΣ), 25.05.01.0005 (αγορές φίλτρων βελόνων καθετήρων) για την χρήση 2014, καρτέλες των λογαριασμών 25.05.01.0000 (ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΑΙΚΟΚΑΘΑΡΣΗΣ), 25.05.01.0002 (αγορές βελόνων), 25.05.01.0004 (αγορές καθετήρων), 25.05.01.0005 (αγορές φίλτρων βελόνων καθετήρων) και 64.98.05.0003 (ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΕΣ ΜΟΛΥΣΜΑΤΙΚΩΝ) για την χρήση 2013, καρτέλες των λογαριασμών 25.01.05.0000 (ΑΓΟΡΕΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ), 25.05.01.0000 (ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΑΙΚΟΚΑΘΑΡΣΗΣ), 25.05.01.0004 (αγορές καθετήρων), 25.05.01.0001 (αγορές φίλτρων), 25.05.01.0002 (αγορές βελόνων), 25.05.01.0004 (αγορές καθετήρων) για την χρήση 2012 και καρτέλες των λογαριασμών 25.01.05.0000 (ΑΓΟΡΕΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ), 25.05.01.0000 (ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΑΙΚΟΚΑΘΑΡΣΗΣ), 25.05.01.0004 (αγορές καθετήρων), 25.05.01.0001 (αγορές

φίλτρων), 25.05.01.0002 (αγορές βελόνων), για την χρήση 2011. Προσκόμισε ακόμα καρτέλες του προμηθευτή «.....» (50.00.00.0002) για τις χρήσεις 2010-2014.

Από τις κινήσεις και τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών προκύπτει ότι οι πιστώσεις (οφειλές) στον λογαριασμό του προμηθευτή «..... » (50.00.00.0002) αφορούν εμπορικές συναλλαγές το δε υπόλοιπο (οφειλής) στην προμηθευτή «.....» (50.00.00.0002) διαμορφώνεται σε 4.112.433,41 ευρώ την 31-12-2014, σε 3.996.100,15 ευρώ την 31-12-2013, σε 3.336.242,98 ευρώ την 31-12-2012, σε 2.523.177,94 ευρώ την 31-12-2011 και 13.116,45 ευρώ την 31-12-2010.

Από τα παραπάνω αποδεικτικά σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το ανεξόφλητο υπόλοιπο του προμηθευτή «..... » (50.00.00.0002) της προσφεύγουσας προέρχεται από ανεξόφλητες πωλήσεις αγαθών

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4755/1930 περί Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζόμενων στο επόμενο άρθρο 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατό (2%) της σε αυτή διαλαμβανομένης αξίας»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 α του άρθρου 15 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:1.α) Πάσα σύμβασιν, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' 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 σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου...» Σύμφωνα με την παρ. 5 γ του άρθρου 15 του ιδίου νόμου 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 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...»

Επειδή όπως κρίθηκε με την απόφ. 284/1979 Διοικ. Εφ. Πατρών «η μη αναζήτηση από δικαιούχο χρεωστικού υπολοίπου εκ τόκων που προέρχεται από τόκους εκ δοσοληπτικού λογαριασμού μεταξύ συγγενών επιχειρήσεων, δε σημαίνει ότι το χρεωστικό υπόλοιπο που παραμένει αζήτητο, αποτελεί δάνειο, εφόσον από σχετική εγγραφή στα βιβλία ή από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο δεν προκύπτει ότι συνήφθη σύμβαση δανείου μεταξύ των δύο συγγενών επιχειρήσεων (εις Π. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου σελ. 581)»

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 190/2009, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣτΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣτΕ 1367-8/1989: ανώμαλη παρακαταθήκη). Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣτΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία "λογίζεται ως έγγραφο αποδεικνύον την σύμβασιν" (ΣτΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989).

Επειδή δεν συνιστά σύμβαση δανείου, χωρίς την ύπαρξη άλλων στοιχείων ο λογαριασμός προμηθευτή, καθόσον από τους λογαριασμούς αυτούς δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται κατ' άρθρο 806 ΑΚ (ΣτΕ 1288/1989).

Επειδή η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου με επίκληση των διατάξεων των άρθρων 14 και 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. επί πιστωτικού υπολοίπου ποσού 3.365.000,00€ του προμηθευτή «.....» (50.00.00.0002) της προσφεύγουσας προερχομένου από ανεξόφλητα πιστωτικά υπόλοιπα πωλήσεων χρήσεων 2010-2014, θεωρώντας ο έλεγχος το πιστωτικό υπόλοιπο αυτό του λογαριασμού αυτού, με το σκεπτικό που παραπάνω παρατίθεται, ως δάνειο, χωρίς όμως να προκύπτει από έγγραφο ή εγγραφή που («λογίζεται ως έγγραφο αποδεικνύον την σύμβασιν» ΣτΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989, 284/1979 Διοικ. Εφ. Πατρών) ότι συμφωνήθηκε να μην απαιτηθεί το ποσό αυτό από την αντισυμβαλλόμενη για συγκεκριμένο διάστημα, καθιστώντας το υπόλοιπο αυτό ως δάνειο. Συνεπώς, επί τη βάση των διαπιστώσεων και του πορίσματος της από 07-09-2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις καταλογισμού στην προσφεύγουσα χαρτοσήμου δανείου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 14 και 15 § 1α' ή 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. και συνεπώς η με αρ./7-9-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 12-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» και την ακύρωση της με αριθμό/7-9-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Διαφορά τέλους χαρτοσήμου βάσει της με αριθμό/7-9-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού: μηδέν (0)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.