



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 23/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4485

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής

Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ".....", ΑΦΜ , εδρευούσης στην , στην οδό κατά της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από /2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας , 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. **2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου χρήσης , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χαρτόσημο ποσού 7,796,74 € & ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.559,35 €, πλέον 9.356,08 € & 1.871,22 € αντίστοιχα (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου), ήτοι σύνολο 20.583,39 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. και βάσει της οποίας η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 η καρτέλα του πελάτη με ΑΦΜ παρουσίαζε συνεχώς αυξανόμενο πιστωτικό υπόλοιπο με μεγαλύτερο αυτό στις 2009 ποσού 779.674,06 €. Στη συνέχεια το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο μειώθηκε και μετατράπηκε σε χρεωστικό στις /2009. Με βάση το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής τα ποσά που κατέθετε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας ο εν λόγω πελάτης και

παράλληλα προμηθευτής αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση η οποία υπόκειται σε χαρτόσημο 1% πλέον 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένος καταλογισμός χαρτοσήμου.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν του μεταξύ άλλων ότι πραγματοποιούνταν σημαντικές εμπορικές συναλλαγές με τον εν λόγω πελάτη ο οποίος πραγματοποιούσε και το μεγαλύτερο τζίρο, ότι με βάση τις λογιστικές εγγραφές τα πιστωτικά υπόλοιπα ήταν προσωρινά και αφορούσαν προκαταβολές παραγγελίας, και ότι κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην εταιρεία δεν σημειώθηκαν παραβάσεις για ταμειακές διευκολύνσεις.
- Συνήθης εμπορική πρακτική οι προκαταβολές για αγορά αγαθών ή για το κλείσιμο τιμών. Η συγκεκριμένη εταιρεία ως πελάτης προκατέβαλε αντίτιμο των υπό παραγγελία αγαθών για να επιτύχει μικρότερες τιμές και να γίνεται ανταγωνιστική στο διεθνές εμπόριο, δεδομένου ότι είναι εξαγωγική επιχείρηση.
- Η συνολική κίνηση του πελάτη στο άθροισμα του έτους είναι χρεώσεις 4.510.559,30 και πιστώσεις 4.865.000 ευρώ δηλαδή εμφανίζεται υπόλοιπο προκαταβολών 294.733,77 ευρώ. Εάν ήθελε γίνει δεκτό ότι πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση, τότε το ποσό αυτό μη μπορώντας να διακριθεί από τις προκαταβολές, θα έπρεπε να υπολογισθεί σε ένα μέσο επίπεδο έτους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931]: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1α του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931], ορίζεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται: «Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου,...»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ : «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 εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%»....και περαιτέρω: «Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουσών δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν

περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 1 περ. Γ' του Ν. 4169/1961 (ΦΕΚ Α' 81), ορίζεται ότι τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύουν την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η καρτέλα του πελάτη με ΑΦΜ παρουσίαζε συνεχώς αυξανόμενο πιστωτικό υπόλοιπο με μεγαλύτερο αυτό στις /2009 ποσού 779.674,06 €, το οποίο εν συνεχεία μετατράπηκε σε χρεωστικό το επόμενο έτος. Οι κρινόμενες συναλλαγές χαρακτηρίσθηκαν ως ταμειακή διευκόλυνση και καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου 1% επί του μεγαλύτερου υπολοίπου, που εν προκειμένω ήταν το ανωτέρω πιστωτικό υπόλοιπο.

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, διά 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.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής της κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι «η φορολογική

διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή έκρινε ως ταμειακή διευκόλυνση τα χρήματα που κατέθετε ο πελάτης και προμηθευτής και καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ακόλουθα:

α) ότι η καρτέλα του ως άνω πελάτη παρουσίαζε συνεχώς αυξανόμενο πιστωτικό υπόλοιπο με μεγαλύτερο αυτό στις /2009 ποσού 779.674,06 € και από την ημερομηνία αυτή και μετά το πιστωτικό υπόλοιπο παρουσίασε πτωτική πορεία και μετατράπηκε σε χρεωστικό στις /2010.

β) από τα στοιχεία Μητρώου του Ελεγκτός του ως άνω πελάτη και προμηθευτή, διαπιστώθηκε ότι ο διευθύνων σύμβουλος από 2002 έως /2012 ήταν ο , ο οποίος διετέλεσε και διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας από /2013 έως /2015 και

γ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2009 κατασκεύαζε το κτίριο που εν συνεχεία στεγάστηκε και είχε ανάγκη από χρηματικά διαθέσιμα ενώ παράλληλα δεν είχε συνάψει δανειακή σύμβαση.

Επειδή κατ' αρχήν το γεγονός ότι ο διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας κατά τα έτη 2013 έως και 2015, είχε διατελέσει διευθύνων σύμβουλος της κατά τα έτη 2002 έως και το 2012 δεν αξιολογείται, καθόσον δεν ασκούσε παράλληλα τα ως άνω καθήκοντα, ούτε προκύπτει άλλη σχέση κατά το κρινόμενο έτος 2009, προκειμένου να θεωρηθεί ότι οι δύο εταιρείες είχαν με άμεσο ή έμμεσο τρόπο κοινά οικονομικά συμφέροντα.

Επειδή η θέση του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα κατασκεύαζε κτίριο και ενδεχομένως είχε ανάγκη από χρηματικά διαθέσιμα, είναι υποθετική και δεν αρκεί προκειμένου να τεκμηριώσει ότι οι καταθέσεις πραγματοποιούνταν για αυτόν τον σκοπό. Άλλωστε, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου και περαιτέρω είχε υπαχθεί στον αναπτυξιακό νόμο 3299/2004. Συνεπώς, η φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται κάποιο άλλο ουσιαστικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η χρηματοδότηση της κατασκευής προήλθε από τις επίμαχες καταθέσεις, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί ότι πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση και να καταλογίσει επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση από την προσκομισθείσα από την προσφεύγουσα καρτέλα πελάτη της εταιρεία, προκύπτει ότι υπήρχε ένας μεγάλος όγκος και συνεχής ροή συναλλαγών κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης. Οι συναλλαγές ήταν πολυπληθείς και συνεχείς

και τα ποσά των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων ήταν σημαντικής αξίας. Οι δε καταθέσεις ήταν συχνές και το πιστωτικό υπόλοιπο αυξανόμενο, ωστόσο, με τις πραγματοποιούμενες αγορές και την έκδοση των σχετικών τιμολογίων επέρχονταν συμψηφισμός και μείωση του πιστωτικού υπολοίπου. Περαιτέρω, από καμία εγγραφή στην εν λόγω καρτέλα δεν προκύπτει ότι υπήρξε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου λόγω επιστροφής χρημάτων. Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι στην αρχή της χρήσης ο λογαριασμός είχε χρεωστικό υπόλοιπο, δηλαδή η προσφεύγουσα πωλούσε το συγκεκριμένο διάστημα επί πιστώσει. Εν συνεχεία το χρεωστικό υπόλοιπο έκλεισε και μετατράπηκε σε πιστωτικό και, λόγω της μεγάλης συναλλακτικής ροής και των συνεχών πωλήσεων, αυτό επαναλαμβάνεται αρκετές φορές μέσα στη χρήση. Τέλος, η συνολική κίνηση του λογαριασμού ήταν τέτοιου ύψους (χρεώσεις 4.510.559,30 € και πιστώσεις 4.865.000,00 €), η οποία δικαιολογεί την ύπαρξη σε μια δεδομένη στιγμή μεγάλου πιστωτικού υπολοίπου, το οποίο εξάλλου μειώθηκε πολύ σύντομα με τις πραγματοποιηθείσες αγορές. Συνεπώς, με βάση όλα τα ανωτέρω δεν αποδεικνύεται ότι οι ως άνω καταθέσεις συνιστούν ταμειακή διευκόλυνση, αλλά αντιθέτως πρόκειται για προκαταβολές του πελάτη, κατά τη συνήθη πρακτική των εμπορικών επιχειρήσεων, οι οποίες δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. -2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ. -2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	0,00
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	779.674,06
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	0,00

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Τέλη χαρτοσήμου	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	0,00
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου	0,00

Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).