



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

27/06/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2373

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α.Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β.Της αριθ.Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ.Της αριθ.Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ.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.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4.Την από 26-02-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με

ΑΦΜ,κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος Φόρου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ (100%)
1		19-01-2016	28-01-2016	ΚΝΤΧ	2005	59.981,61 €	59.981,61 €
2		19-01-2016	28-01-2016	ΚΝΤΧ	2006	2.189,05 €	2.189,05 €
3		19-01-2016	28-01-2016	ΚΝΤΧ	2007	1.006,79 €	1.006,79 €

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ...../24-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με έδρα στην Κυπριακή Δημοκρατία και ιδιοκτήτρια ακινήτων στην Ελλάδα, πλήρης έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων για τις χρήσεις από 19.05.2005 έως 31.12.2011.

α) Με την από 19.01.2016 και υπ' αριθμ. .../2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου βάσει των άρθρων 14 & 15 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 18.07.1931- ΦΕΚ. 239Α) ,για την φορολογική περίοδο 19/05/2005- 31/12/2005 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,..... επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα τέλος χαρτοσήμου ύψους 22.720,31 ευρώ, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του τέλους χαρτοσήμου ύψους 4.544,06 ευρώ, πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ύψους 27.264,37 ευρώ, και πρόσθετη εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί της εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. 5.452,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους $(22.720,31 + 4.544,06 + 27.264,37 + 5.452,87 =) 59.981,61$ ευρώ.

β) Με την από 19.01.2016 και υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου βάσει των άρθρων 14 & 15 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 18.07.1931- ΦΕΚ. 239Α) ,για την φορολογική περίοδο 01/01/2006- 31/12/2006 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,....., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, τέλος χαρτοσήμου ύψους 829,19 ευρώ, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του τέλους χαρτοσήμου ύψους 165,84 ευρώ, πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ύψους 995,02 ευρώ, και πρόσθετη εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 199,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους $(829,19 + 165,84 + 995,02 + 199,00 =) 2.189,05$ ευρώ.

γ) Με την από 19.01.2016 και υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου βάσει των άρθρων 14 & 15 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 18.07.1931- ΦΕΚ. 239Α), για την φορολογική περίοδο 01/01/2007- 31/12/2007 του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην εταιρεία, τέλος χαρτοσήμου ύψους 381,36 ευρώ, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του τέλους χαρτοσήμου ύψους 76,27 ευρώ, πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ύψους 457,63 ευρώ, και πρόσθετη εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α., 91,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους $(381,36 + 76,27 + 457,63 + 91,53 =) 1.006,79$ ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου του, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο :

«Το κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του Προεδρικού Διατάγματος της 28^{ης} Ιουλίου 1931 (ΦΕΚ Α'239) περί «Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου» (Κ.Ν.Τ.Χ), ΦΕΚ Α'239/28-07-1931 και των διατάξεων των άρθ. 806 επ. του Αστικού Κώδικα (ΑΚ), κατά κακή εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του, αναποδείκτως και, πάντως, με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία θεώρησε ότι οι εγγραφές ποσών στα βιβλία της εταιρείας μας αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2005, 2006 και 2007, οι οποίες απεικόνιζαν έσοδα προερχόμενα από εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος, αποδεικνύουν (δήθεν) τη σύναψη συμβάσεως δανείου μεταξύ της εταιρείας μας και τρίτων δανειστών της, με αποτέλεσμα να υπαγάγει παρανόμως τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας σε τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2%.»

Επί της από 26-02-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, από την από 21/12/2015 έκθεση ελέγχου ΚΝΤΧ του, διαπιστώθηκαν τα εξής:

<<.....

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα υφίσταται κατά την κρίση του ελέγχου δανειακή σύμβαση με υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα.

Στην προκειμένη περίπτωση δεν έχουμε σύναψη σύμβασης δανείου η οποία να έχει περιβληθεί με ορισμένο τύπο εγγράφου, αλλά τα στοιχεία που τεκμηριώνουν την κρίση του ελέγχου περί της ύπαρξης δανείου είναι τα εξής:

α) Η εγγραφή του ποσού 1.125.000,00€ στα βιβλία της εταιρείας, άρα η δανειακή σύμβαση καταρτίστηκε εγγράφως (σχετ. άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.)

β) Η λήψη του ίδιου ποσού 1.125.000,00€ (ευρωπαϊκή 1.419.187,50 USD) στην Ελλάδα με δικαιούχο την ελεγχόμενη όπως προκύπτει από την υπ' αριθμόν/25-05-2005 Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος. Συνεπώς η εν λόγω δανειακή σύμβαση έχει υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, καθώς η καταβολή των χρημάτων (δηλαδή του προϊόντος του δανείου) συνιστά **εκτέλεση υποχρέωσης** του δανειστή, η οποία έλαβε χώρα στην Ελλάδα.

γ) Την δήλωση του δικαιούχου στην υπ' αριθμόν/25-05-2005 Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (ΒΑΣ) της Alpha Bank ότι το ποσό αφορά συνάλλαγμα ναυτιλιακό –αγορά ακινήτου (σκοπός του δανείου)

δ) Την αναγραφή στη σελ 13 του υπ' αριθμόν/25-05-2005 συμβολαίου αγοράς της συμβολαιογράφου: «Οι αγοράστριες εταιρείες όπως αυτές παρίστανται και εκπροσωπούνται στο παρόν, δηλώνουν ότι το τίμημα προέρχεται από Ευρωποίηση συναλλάγματος».

ε) Το μετοχικό κεφάλαιο κατά την έναρξη της αλλοδαπής εταιρείας στις 19/05/2005 αποτελείτο από χίλιες (1.000) Λίρες Κύπρου, ενώ από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προέκυψε η αύξησή του. Συνεπώς το ποσό για την αγορά του ακινήτου δεν προέρχεται από ίδια κεφάλαια της αλλοδαπής εταιρείας.

στ) Το τίμημα της αγοράς του αγροτεμαχίου των 170 στρεμμάτων βάσει του ανωτέρω συμβολαίου κατεβλήθη σε μετρητά και επιταγές της

ζ) Την χρονική στιγμή της αγοράς του αγροτεμαχίου των 170 στεμμάτων η οποία έγινε στις 25-05-2005 (δηλαδή μία εβδομάδα μετά την έναρξη της αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα) και ήταν η πρώτη εγγραφή στα βιβλία της ελεγχόμενης, που καταχωρήθηκε ως εξής:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΙΔΟΣ & ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΕΥΡΩΠΟΙΗΣΕΙΣ
25/05/2005		 \$ 1.419.187,50	1.125.000,00

.....>>

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΝΤΧ:

Εις το κατά την παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται:

1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 ΚΝΤΧ:

Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα

εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Επειδή,για την επιβολή τέλους απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών.Σε περίπτωση που δεν συντάχθηκε έγγραφο ή δεν υπάρχει εγγραφή στα βιβλία,δεν συντρέχει λόγος καταβολής τέλους χαρτοσήμου,έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα(ΣτΕ 1514/56,578/57).

Επειδή,όπως έχει κριθεί από τις αποφάσεις του ΣτΕ 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 έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν» (ΣτΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989).

Επειδή,στην προκειμένη περίπτωση,από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν υπάρχει δανειακή σύμβαση μεταξύ της επιχείρησης και των μετόχων της ή άλλου προσώπου, ούτε εγγραφή στα βιβλία της περί της ύπαρξης δανειακής σύμβασης(Σ.τ.Ε. 190/2009 τ.ν.π. ΝΟΜΟΣ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, από την με ημερομηνία 25/05/2005 Βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος (ΒΑΣ),της Τράπεζας,προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εισήγαγε 1.125.000,00 ευρώ και κατά δήλωση του δικαιούχου αφορά ναυτιλιακό συνάλλαγμα για αγορά ακινήτου στην Ελλάδα.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις ΚΝΤΧ τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτές καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία τα καταλογισθέντα ποσά χαρτοσήμου, κατά παράβαση των οριζομένων στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.

Επομένως,ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι πράξεις επιβολής χαρτοσήμου εκδόθηκαν με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, ως εκ τούτου δε είναι ακυρωτές, γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Ν α γ ί ν ε ι δ ε κ τ ή η με αριθ.πρωτ./26-02-2016 Ενδικοφανής προσφυγή της, με ΑΦΜ και να ακυρωθούν οι αριθ...../201 οριστικές διορθωτικές πράξεις φορολογίας ΚΝΤΧ του προϊσταμένου του, χρήσεων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Χαρτόσημο & ΟΓΑ χρήση 2005:Μηδέν

Χαρτόσημο & ΟΓΑ χρήση 2006:Μηδέν

Χαρτόσημο & ΟΓΑ χρήση 2007:Μηδέν

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ