



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

19/02/2014

Αριθμός απόφασης:

316

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 05/11/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/06-11-2013 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα ΧΑΝΙΑ, οδός..... ΑΚΡΩΤΗΡΙΟΥ ΧΑΝΙΩΝ.κατά του υπ' αρ./25-09-2013 φύλλου ελέγχου τελών χαρτοσήμου νομικών προσώπων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το υπ' αριθ./25-09-2013 φύλλο ελέγχου τελών χαρτοσήμου νομικών προσώπων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12/09/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 18/02/2014 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 05/11/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/06-11-2013 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την μεταρρύθμιση του υπ' αριθ./25-9-2013 φύλλου ελέγχου τελών χαρτοσήμου νομικών προσώπων διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 46.426,37 €, πλέον προσαύξηση λόγω μη δήλωσης 27.782,03 €.

Η διαφορά των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου προέκυψε από τα αποτελέσματα του προσωρινού ελέγχου που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κατόπιν της υπ' αριθ./20-8-2012 εντολής του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. όπως αυτά αναγράφονται στην από 12/9/2013 έκθεση προσωρινού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΠΔ 28/1931 Κ.Τ.Χ., ΦΕΚ Α 239/1931) του προαναφερόμενου ελεγκτή. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου πλέον νομίμων προσαυξήσεων, δια τις καταθέσεις χρημάτων από την προσφεύγουσα εταιρεία στους λογαριασμούς 15.09.00.001 «ακινητοποιήσεις και προκαταβολές χρήσεως παγίων –» και 35.07.00.008 «λογ/σμοί διαχείρισης προκαταβολών –δ/ντος συμβούλου», χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο κάποια συμβατική υποχρέωση για καταβολή ή ανάληψη αυτών. Οι εν λόγω λογαριασμοί θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί οι οποίοι έχουν χρεωστικό υπόλοιπο, ήτοι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει απαίτηση χρημάτων.

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε

πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί κατά νόμο τις προϋποθέσεις και χαρακτηρίζεται εκ του λόγου τούτου ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω κατά περίπτωση τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι:

α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσοτέρων της μιας πράξεων. Θα πρέπει δηλαδή να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κάθε δε ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης, και

β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή, με την διάταξη του άρθρου 15§5 περ. γ' εδάφιο 4^ο του ΚΤΝΧ ορίζεται ότι: «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%».

Επειδή, προϋπόθεση για την ειδική χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στη περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ιδίου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Επειδή, από την από 12/9/2013 έκθεση προσωρινού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΠΔ 28/1931 Κ.Τ.Χ., ΦΕΚ Α 239/1931) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων προκύπτει ότι σε

χρέωση του λογαριασμού 15.09.00.001 «προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων –», την 1/1/2011 μεταφέρεται από 31/12/2010 ποσό 1.384.495,37 ευρώ. Επίσης προκύπτει ότι στον προαναφερόμενο λογαριασμό δεν υπάρχουν άλλες εγγραφές πέραν της μεταφοράς του εν λόγω ποσού το οποίο μεταφέρεται στον ίδιο λογαριασμό την 1/1/2012 και την 1/1/2013. Επομένως στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (01/01-31/12/2011) δεν εμφανίζεται κίνηση (καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων) του συγκεκριμένου λογαριασμού και δεν δύναται να καταλογιστούν τέλη χαρτοσήμου 1% των διατάξεων του άρθρου 15§5 περ. γ' εδάφιο 4^ο του ΚΤΧ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 0,2%.

Επειδή, από τα συνημμένα στην έκθεση ελέγχου ΚΤΧ αναλυτικό καθολικό του λογ/σμού 35.07.00.008 «λογ/σμοί διαχείρισης προκαταβολών –δ/ντος συμβούλου», προκύπτουν αναλήψεις χρημάτων από τον διευθύνοντα σύμβουλο, οι οποίες για τη χρήση 2011 ανέρχονται στα παρακάτω συνολικά ανά μήνα ποσά:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011

Μήνας	Ποσό Αναλήψεων (€)
Ιανουάριος	-----
Φεβρουάριος	-----
Μάρτιος	-----
Απρίλιος	-----
Μάιος	108.768,00
Ιούνιος	102.986,96
Ιούλιος	87.417,86
Αύγουστος	72.483,94
Σεπτέμβριος	414.929,99
Οκτώβριος	87.740,26
Νοέμβριος	106.761,92
Δεκέμβριος	143.000,00
Σύνολο	1.121.088,93

Επίσης από την έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι υπάρχουν οι προϋποθέσεις ώστε ο λογαριασμός αυτός να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις. Οι αναλήψεις χρημάτων από τον δ/ντα σύμβουλο, που προκύπτουν από τον εν λόγω λογαριασμό υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 1% του άρθρου 15 του ΚΤΝΧ και ΟΓΑ Χαρτοσήμου 0,2% των διατάξεων του άρθρου του ΚΤΝΧ.

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου 1% υπολογίζεται επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία και καταβάλλεται στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επομένου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών ή επιχειρήσεων, κατ'

εφαρμογή των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/1981).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθμ' πρωτ./06-11-2013 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΑΦΜ....., την τροποποίηση του υπ' αριθμ'...../25-9-2013 φύλλου ελέγχου τελών χαρτοσήμου νομικών προσώπων διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως ακολούθως:

1) Με διαγραφή των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου επί του ποσού 1.384.495,37 ευρώ που εμφανίζεται με εγγραφές ανοίγματος και κλεισίματος του λογαριασμού 15.09.00.001 «προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων –».

2) Με τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τον υπολογισμό των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου της επίμαχης χρήσης και καταλογισμό τελών χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, επί των εγγραφών αναλήψεων (χρέωση) του λογαριασμού 35.07.00.008 «λογ/σμοί διαχείρισης προκαταβολών – δ/ντος συμβούλου», που αποτελούν αναλήψεις χρημάτων από τον διευθύνοντα σύμβουλο οι οποίες δεν ανάγονται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων.

Ποσά που υπόκεινται σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011

Μήνας	Ποσό Αναλήψεων (€)
Ιανουάριος	-----
Φεβρουάριος	-----
Μάρτιος	-----
Απρίλιος	-----
Μάιος	108.768,00
Ιούνιος	102.986,96
Ιούλιος	87.417,86
Αύγουστος	72.483,94
Σεπτέμβριος	414.929,99
Οκτώβριος	87.740,26
Νοέμβριος	106.761,92
Δεκέμβριος	143.000,00
Σύνολο	1.121.088,93

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2011 – 31/12/2011

Ποσό υποκείμενο σε τέλη χαρτοσήμου	1.121.088,93
Τέλη χαρτοσήμου 1%	11.210,89
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	8.193,92
ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%	2.242,17
Πρόσθετος ΟΓΑ Χαρτοσήμου	1.638,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.285,76

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).