



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/12/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1995

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./09.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./09.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με 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./09.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2014, τέλη χαρτοσήμου ποσού 32.192,00€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 6.438,40€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013, ποσού 19.315,20€, δη σύνολο 57.945,60€, λόγω μη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου κατόπιν χορήγησης δανείων.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 06/07/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 118/22.02.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου επί δανείου είναι μη νόμιμος καθώς δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση και η υπό εξέταση περίπτωση αφορά άτυπη σύμβαση μεταξύ ιδιωτών. Επικουρικά, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο υπολογισμός είναι εσφαλμένος διότι εφαρμόστηκε ποσοστό 2% που αφορά τέλη χαρτοσήμου επί δανείου αντί του ορθού 1% που αφορά τέλη χαρτοσήμου επί ταμειακής διευκόλυνσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται ότι: *«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28^{ης}/07/1931) ορίζεται ότι: *«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβαισις, οιουδήποτε αντικειμένου,*

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. Εξαιρούνται: Α. Αι συμβάσεις, εξοφλήσεις και αποδείξεις, αίτινες, κατά ρητάς διατάξεις του παρόντος νόμου, υπόκεινται εις έλασσον τέλος χαρτοσήμου..... 5. γ)[...] 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 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%. Εις την περίπτωσην, 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 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 αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

Επειδή, στο λογαριασμό 33.07 «δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρων» του Π.Δ. 1123/80 (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε εταιρίες κεφαλαίου, προσωπικές και συμμετοχικές, ή, όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις, με τον επιχειρηματία, οπότε ο λογαριασμός αυτός μετονομάζεται σε «ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία».

Επειδή, για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978).

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνολολόγησις της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Φορολογική Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν.6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του ΝΣΚ).

Επειδή, οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου δανείου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1^α ή 13 παρ. 1^α του ίδιου ως άνω Κώδικα. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) να λαμβάνει χώρα κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, β) να υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού, και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, γ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται στην Ελλάδα, δ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται σε εδρεύουσα στην Ελλάδα εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση και να αποδεικνύονται από σχετική έγγραφη στα βιβλία της εν λόγω εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, ε) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων πρέπει να αποδεικνύονται μόνο από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων, στ) η έγγραφη στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά, ζ) η κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η έγγραφη στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό και η) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων, που αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, να εμφανίζονται στις εγγραφές αυτές, ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις, και όχι ως πράξεις, πραγματοποιούμενες στα πλαίσια δανειακού τρεχούμενου λογαριασμού. Κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και, συνεπώς, η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό. Η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους

χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (ΣτΕ 870/1979) [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 319 – 323].

Επειδή, το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ.Υπ.Οικ. Κ8802/654/1983).

Επειδή, με το άρθρο 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου δεν αποδείχθηκε ότι υφίστατο σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και του εταίρου – Α.Φ.Μ.:, που εισέπραξε χρηματικά ποσά, συνολικού ύψους 1.609.600,00€ και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνολολόγησης δανείου. Εκ των ανωτέρω χρηματικών καταβολών, ποσό 103.600,00€, καταβλήθηκε στον προαναφερθέντα εταίρο σε ημερομηνία προγενέστερη της έναρξης του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, ήτοι πριν την 01/01/2014. Περαιτέρω, οι υπό κρίση αναλήψεις ποσών δεν δύναται να αναχθούν εκ προοιμίου σε άτυπες δανειακές συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας (δανειστή) και εταίρου (δανειολήπτη). Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 06/07/2018 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία προκειμένου οι αναλήψεις να χαρακτηριστούν ως δάνεια ή ο τηρούμενος λογαριασμός του ΕΓΛΣ να εκληφθεί ως δανειακός τρεχούμενος (αλληλόχρεος) δοσοληπτικός. Συνεπώς, η ανάληψη από τον εταίρο, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014, συνολικού ποσού 1.506.000,00€ (1.609.600,00€ - 103.600,00€), ως αυτό εμφανίζεται στη χρέωση του Λογ. 33.07.00.000 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρου,» εμπίπτει στις διατάξεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 1%, ως ορίζεται με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, η υπ' αριθ./09.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου τροποποιείται τόσο ως προς την αξία που υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου όσο και ως προς το ύψος του συντελεστή του τέλους χαρτοσήμου και ειδικότερα, ποσό 1.506.000,00€ (αντί ποσού 1.609.600,00€) υπόκειται στο προβλεπόμενο από το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του ν.4755/1930 τέλος χαρτοσήμου 1% (αντί 2%) πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%, ήτοι 18.072,00€.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./03.08.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.: και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ./09.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ως προς την υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου αξία (1.506.000,00€) και ως προς το ύψος του συντελεστή (1%).

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./09.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών
χαρτοσήμου
φορολογικού έτους 2014**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη Χαρτοσήμου	32.192,00 €	15.060,00 €	-17.132,00 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	6.438,40 €	3.012,00 €	-3.426,40 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	19.315,20 €	9.036,00 €	-10.279,20 €
Σύνολο για καταβολή	57.945,60 €	27.108,00 €	-30.837,60 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.