



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3036

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020) και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 84.988,26 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω μη υποβολής ύψους 42.494,13 €, ήτοι συνολικό ποσό **127.482,39 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 28/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου & Εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Ν.Τ.Χ.) & Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός 35.01.00.0000 «Προσωπικό- Λογαριασμοί προς απόδοση» τυγχάνει τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, με αποτέλεσμα να επιβάλει τέλος χαρτοσήμου 1% επί του ποσού εκ μεταφοράς από την προηγούμενη χρήση, ύψους 7.082.355,15 €, υπό την παραδοχή ότι ο λογαριασμός παρέμεινε αδρανής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η κρίση του ελέγχου περί χαρακτηρισμού του λογαριασμού 35.01.00.0000 «Προσωπικό- Λογαριασμοί προς απόδοση» ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, τυγχάνει εσφαλμένη.

2ος λόγος: Στη περίπτωση που το ποσό εκ μεταφοράς από την προηγούμενη χρήση κριθεί ως απλή κατάθεση υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 1%, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τέλους χαρτοσήμου έχει παραγραφεί.

Επειδή στο έγκυρο επιστημονικό βιβλίο «Φορολογία Χαρτοσήμου-Ρέππας-2010, κεφ. 109», αναφορικά με την έννοια του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

«Οι έμποροι, φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταιρείες), στην περίπτωση που έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών από διάφορες αιτίες, για να αποφύγουν την επί εκάστης συναλλαγής ανταλλαγή χρημάτων, ρυθμίζουν τις μεταξύ τους διαφορές, κατά διάφορα χρονικά διαστήματα, όχι μεγαλύτερα του έτους, διά λογιστικών λογαριασμών, τηρουμένων εκατέρωθεν, στους οποίους αναγράφονται οι μεταξύ τους συναλλαγές, δι' αναλόγων χρεοπιστώσεων και στους οποίους εισάγονται διαρκώς νέα ποσά, με συνέπεια η κατάστασή τους (των λογαριασμών) διαρκώς να μεταβάλλεται. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι λεγόμενοι «τρεχούμενοι (ή αλληλόχρεοι) δοσοληπτικοί λογαριασμοί».

...

Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει 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 τη διάρκεια της

χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός.[...] Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.

...

Στη συναλλακτική πρακτική, ο τρεχούμενος λογαριασμός εμφανίζεται συνήθως υπό τρεις μορφές, ήτοι: α) απλός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, β) δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και γ) μικτός τύπος απλού και δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού

...».

Επειδή στο ίδιο επιστημονικό βιβλίο «Φορολογία Χαρτοσήμου-Ρέππας-2010, κεφ. 109», αναφορικά με την έννοια του **δανειακού** τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

«Ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός που έχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Συνεπώς, ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας κλπ.

...

Ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός που πληροί κατά νόμον τις ανωτέρω 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. Ια ή 13 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

...

Εάν κατά την εντός ορισμένης διαχειριστικής περιόδου, διακίνηση ενός δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, προκύπτει διαδοχικά είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό υπόλοιπο, λόγω της συνδρομής περισσότερων πράξεων (καταθέσεων), στις οποίες οι συμβληθέντες εναλλάσσουν αμοιβαία τη θέση του πιστωτή ή του οφειλέτη, το προσήκον τέλος χαρτοσήμου (2% ή 3%) για κάθε τέτοια διαχειριστική περίοδο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού είτε του πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής αυτής περιόδου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου και συνεπώς, ένα μόνο από τα υπόλοιπα αυτά, ήτοι το μεγαλύτερο χρεωστικό ή το μεγαλύτερο πιστωτικό, θα υπαχθεί σε χαρτοσήμανση και όχι και τα δύο. Το υφιστάμενο δε χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), το οποίο υπολογίζεται, για την εξεύρεση του, κατά περίπτωση, μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου στην οποία αυτό μεταφέρεται (ΣΤΕ 2485/1966, 2486/1966, Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 181/1964, 368/1964, 290/1965 κλπ.).

...

Όπως έχει κριθεί (Υπ. Οικ. Τ. 3812/Πολ. 257/1955, Εγκ. 128/1955 και Πρωτοβ. Πειρ. 1784/1965), ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογούμενου, για το λόγο ότι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου αποβλέπουν στη διευκόλυνση των φορολογουμένων και όχι στην επιβάρυνσή τους. Συνεπώς το υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού μιας διαχειριστικής περιόδου εάν μεταφερθεί, κατά την κρίση του φορολογούμενου, στην επόμενη χρήση, επίσης σε δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, το υπόλοιπο αυτό θα ληφθεί υπόψη για την εξεύρεση

του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου, προκειμένου να υπολογιστεί το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (Πρβλ. Δευτ. Αθ. 865/1965). Αν όμως το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση που ο λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή παραμένει αδρανής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση, σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή στην περίπτωση αυτή, ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3%, κατά περίπτωση.

...».

Επειδή στο ίδιο επιστημονικό βιβλίο «Φορολογία Χαρτοσήμου-Ρέππας-2010, κεφ. 62», αναφορικά με την έννοια των καταθέσεων και αναλήψεων χρημάτων εν γένει, αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι «το ως άνω 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 επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω εταιρειών ή επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/1981)».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από την επισκόπηση του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 35.01.00.0000 «Προσωπικό- Λογαριασμοί προς απόδοση», διαπιστώθηκε ότι το υπόλοιπο εξ απογραφής ενάρξεως 7.082.355,15 €, αφορά χρηματικά ποσά που έχουν λάβει μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας σωρευτικά έως και τις 31/12/2013. Επίσης, οι χρεώσεις και οι πιστώσεις, κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2014, αφορούν μετακινήσεις του προσωπικού της εταιρείας.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα ορθά μεν καταχώρησε τα ανωτέρω ποσά που αφορούν στις μετακινήσεις του προσωπικού της στον επίμαχο λογαριασμό, ενώ αντιθέτως εσφαλμένα μετέφερε το υπόλοιπο της απαίτησης που είχε έως 31/12/2013 από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου σε αυτόν, δεδομένου ότι αυτή η απαίτηση θα έπρεπε να απεικονίζεται σε υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 33 «Χρεώστες Διάφοροι».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο επίμαχος λογαριασμός περιλαμβάνει κινήσεις τέτοιες (προκαταβολές εξόδων προσωπικού και τακτοποιήσεις αυτών) που δεν τον καθιστούν δανειακό τρεχούμενο αλληλόχρεο λογαριασμό.

Επειδή το γεγονός και μόνο ότι το εξ απογραφής υπόλοιπο των 7.082.355,15 € καταχωρήθηκε σε αυτόν τον λογαριασμό εκ παραδρομής, δεν τον καθιστά αυτομάτως δανειακό τρεχούμενο αλληλόχρεο λογαριασμό.

Επειδή συνεπώς, το εξ απογραφής υπόλοιπο των 7.082.355,15 € θα πρέπει να κριθεί ως απλή κατάθεση υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 1%, η οποία έλαβε χώρα την 01/01/2014.

Επειδή το ως άνω τέλος χαρτοσήμου ήταν αποδοτέο στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) έως και τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την κατάθεση, ήτοι έως και την 15/02/2014.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή με την Ε. 2049/2021 διευκρινίστηκε ότι:

«...»

Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης». Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου επί κατάθεσης που έλαβε χώρα την 01/01/2014 παραγράφηκε στις 31/12/2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Τόκων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.