



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 10/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2833

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

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 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 15/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά: α) της με αριθμ. /02-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2011, και β) της με αριθμ. /02-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με τη με αριθμ. /02-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2011, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 300,00 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 60,00 ευρώ πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 290,16 ευρώ πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 58,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **708,19 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

β) Με τη με αριθμ. /02-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2012, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.280,00 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 456,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 2.205,22 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 441,04 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.382,26 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 02/05/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /14-03-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Όπως αναφέρεται στην παραπάνω έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων των ν.2238/1994 και ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, ήτοι για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2012 έως 31/12/2013, και συντάχθηκε η με ημερομηνία 29/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – προσαύξησης περιουσίας. Κατά τον έλεγχο αυτό προέκυψε, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος και τους ισχυρισμούς του με τα υπ' αριθμ. /14-03-2018 και /27-12-2017 υπομνήματα, ότι κατά τις χρήσεις 2011 και 2012 ο προσφεύγων παρείχε ταμειακές διευκολύνσεις σε ιδιώτες ποσών 10.000,00 ευρώ και 76.000,00 ευρώ αντίστοιχα. Ως εκ τούτου ο παρών έλεγχος έκρινε ότι τα παραπάνω ποσά πρέπει να χαρτοσημανθούν στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΝΤΧ με τέλος χαρτοσήμου 3% και ΟΓΑ 20% επί χαρτοσήμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του ΚΝΤΧ – Μη ύπαρξη δανείου. Συγκεκριμένα, ουδεμία έγγραφη σύμβαση δανείου υφίσταται μεταξύ του ιδίου και των τρίτων προσώπων, παρά μόνο οι σχετικές τραπεζικές κινήσεις, με αποτέλεσμα η μεταξύ τους σύμβαση να τυγχάνει άτυπη. Κατά συνέπεια, τα στοιχεία αυτά ουδόλως μπορούν να στοιχειοθετήσουν την έννοια της έγγραφης σύμβασης δανείου και άρα δεν υφίσταται κατά τον νόμο η υποχρέωσή του προς καταβολή τέλους χαρτοσήμου (ΣτΕ 3914/1977, ΣτΕ 2073/1989, ΣτΕ 6172/1995, ΣτΕ 190/2009).
- Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας – εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, δηλαδή να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239) ορίζεται:

«1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Επειδή στο άρθρο 12 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται:

«1. Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Επειδή στο άρθρο 13 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται:

«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 12 τέλος υπόκεινται:

1. α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού 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. Εξαιρούνται:».

β) εφ' όσον η σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζομένη εξόφλησις αυτής ή η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα «*Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας*». Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμ-φοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158).

Επειδή για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείων εν γένει απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων: α. Η σύμβαση του δανείου να καταρτίζεται εγγράφως. Ως έγγραφο δε θεωρείται και η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.). β. Σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως ή περί του δανείου αυτού δεν έγινε εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα, στο οικείο τέλος χαρτοσήμου θα υποβληθεί η, περί του δανείου αυτού, εκδιδόμενη στην Ελλάδα σχετική εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., Σ.τ.Ε. 3914/1977). γ. Εάν η σύμβαση του δανείου καταρτίσθηκε στην αλλοδαπή, αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα μόνο εφόσον η εν λόγω δανειακή σύμβαση έχει υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα. Και υποχρέωση δε εκτελεστέα στην Ελλάδα υπάρχει όταν η καταβολή των χρημάτων (δηλαδή του προϊόντος του δανείου) στον οφειλέτη, εκ μέρους του δανειστή, έγινε στην Ελλάδα (άρθρο 8 παρ. 1 Κ.Τ.Χ., Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981).

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 1β του άρθρου 13 του κώδικα Χαρτοσήμου, όπως ισχύει, η οποία εφαρμόζεται και επί των συμβάσεων, που ρυθμίζονται από το άρθρο 15 του ιδίου Κώδικα (άρθρο 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ.), εάν μια σύμβαση καταρτίστηκε εγγράφως και υποβλήθηκε εξ' υπαρχής στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, κάθε εξόφληση ή σχετική προς σύμβαση απόδειξη δεν υπόκεινται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου. Αν όμως, η εγγράφως καταρτισθείσα σύμβαση δεν υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, όπως θα έπρεπε, κατά νόμον, τότε στο τέλος αυτό της σύμβασης θα υπαχθεί η σχετική εξοφλητική της σύμβασης απόδειξη.

Κατά την αληθή έννοια της ανωτέρω διάταξης, ως απόδειξη εξοφλητική δεν νοείται μόνο το συνήθως διδόμενο έγγραφο, αλλά και κάθε άλλο έγγραφο, που καταρτίζεται μεταξύ των συμβαλλομένων, προς τον σκοπό της απόδειξης της εξόφλησης, όπως π.χ., επιστολή, δήλωση, λογαριασμός, ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο κ.λ.π., καθόσον ο νόμος φορολογεί κάθε εξόφληση οπωσδήποτε και αν έλαβε χώρα (Υπ.Οικ. Σ. 1537/1947)

Επειδή: 1. Οι συμβάσεις, που καταρτίζονται προφορικά ή δια τηλεφώνου, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, γιατί στις συμβάσεις αυτές λείπει το έγγραφο, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου.

2. Εξαιρετικά, οι ανωτέρω συμβάσεις θα υπαχθούν στα οικεία τέλη χαρτοσήμου:

α. Εάν επακολουθήσει εγγραφή κατάρτιση των συμβάσεων αυτών, ή

β. Εάν περί των συμβάσεων αυτών εκδοθεί σχετική εξοφλητική απόδειξη, η οποία εξομοιώνεται με έγγραφο (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ.)

Επειδή, σύμφωνα με την **ΣτΕ 2047/1978**, για την υπαγωγή των δανείων στο τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγραφού ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις **ΣτΕ 1514/1956**, **578/1957**, σε περίπτωση μη σύνταξης εγγράφου κατά την σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 02/05/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά των 10.000 ευρώ και 76.000,00 ευρώ, που μεταφέρθηκαν από τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα κατά τα έτη 2011 και 2012 αντίστοιχα, αποτελούν απλή ταμειακή διευκόλυνση/δάνειο του προσφεύγοντα προς τρίτα πρόσωπο, όπως και ο ίδιος αποδέχεται στα υποβληθέντα υπομνήματά του και καταλόγισε για το ποσό αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1α του Κ.Τ.Ν.Χ., αναλογικά τέλη χαρτοσήμου 3% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

Επειδή, προϋπόθεση για την υπαγωγή των συμβάσεων μεταξύ ιδιωτών σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου είναι οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγγράφως, αν μία σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Στην περίπτωση αυτή, σε τέλος χαρτοσήμου και ειδικότερα σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου θα υπαγόταν κατά ρητή διάταξη του νόμου (άρθ. 13 παρ. 1β Κ.Ν.Τ.Χ.) η εκδιδόμενη απόδειξη εξόφλησης αυτής ή οποιαδήποτε άλλη σχετική προς τη σύμβαση έγγραφη απόδειξη, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει έγγραφο (Σ.Τ.Ε. 3914/1977), που εν προκειμένω δεν υφίσταται αφού δεν καταρτίστηκε εγγράφως σύμβαση δανείου, ούτε εκδόθηκε έγγραφη απόδειξη εξόφλησης, καθώς δεν αναφέρεται η ύπαρξή τους στην έκθεση ελέγχου.

Επειδή, η υπό εξέταση περίπτωση αφορά άτυπη σύμβαση μεταξύ ιδιωτών, δεν υφίσταται η προϋπόθεση για την υπαγωγή της σύμβασης αυτής σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ., ήτοι δεν καταρτίστηκε εγγράφως, και δεν εκδόθηκε έγγραφη απόδειξη εξόφλησης, καθώς δεν αναφέρεται η ύπαρξή τους στην έκθεση ελέγχου (σχετικές οι με αριθμ. 1683/2019 και 1809/2019 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας). Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία 15/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμ./02-05-2019 και/02-05-2019 προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Α) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	0,00	10.000,00	0,00	0,00
Τέλος Χαρτοσήμου	0,00	300,00	0,00	0,00

Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	0,00	60,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Χαρτοσήμου	0,00	290,16	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	0,00	58,03	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	708,19	0,00	0,00

Β) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	0,00	76.000,00	0,00	0,00
Τέλος Χαρτοσήμου	0,00	2.280,00	0,00	0,00
Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	0,00	456,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Χαρτοσήμου	0,00	2.205,22	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	0,00	441,04	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	5.382,26	0,00	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Αναπληρωτής Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.