



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1425

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)».

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με έδρα κατά των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, ετών 2018 και 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου /Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, ετών 2018 και 2019, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου, ποσού 24.160,65 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 4.832,13 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 14.496,39 €, ήτοι συνολικό ποσό 43.489,17 €.
2. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου, ποσού 25.314,52 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 5.062,90 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 15.188,71 €, ήτοι συνολικό ποσό 45.566,13 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου & φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την αποδοχή της παρούσης β) την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των προσβαλλομένων πράξεων και γ) τη νομιμότοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμος ο καταλογισμός σε βάρος της εταιρείας επιπρόσθετων τελών χαρτοσήμου, ελλείψει των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' ΚΝΤΧ. Αβάσιμοι οι επιμέρους ισχυρισμοί της ελεγκτικής αρχής:

- Στην κρινόμενη περίπτωση άπασες οι επίμαχες λογιστικές εγγραφές διενεργήθηκαν είτε έναντι συμμετοχής σε διαγωνισμό προμηθειών είτε έναντι εγγύησης καλής εκτέλεσης είτε έναντι εγγύησης καλής πληρωμής.
- Μη νόμιμη η απόπειρα μεταβολής της αιτιολογίας των εγγραφών κατ' επίκληση του λογιστικού χειρισμού.
- Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής ότι οι ένδικες λογιστικές εγγραφές δεν αφορούν «εγγύηση».
- Αβάσιμος ο ισχυρισμός της ελεγκτικής αρχής περί καταλογισμού επιπρόσθετων τελών χαρτοσήμου, λόγω φερόμενης αύξησης της ταμειακής ρευστότητας της εταιρείας.
- Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί καταλογισμού επιπρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω φερόμενων προκαταβολών υποκείμενων σε τέλη χαρτοσήμου.
- Εσφαλμένες οι επιμέρους νομικές εκτιμήσεις κι αξιολογήσεις της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (ΑΡ. 75), 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.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας τελών χαρτοσήμου με βάση την υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Επειδή στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου ελέγχθηκε αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία τις επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους, εταίρους ή τρίτους έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης και διαπιστώθηκαν, όπως αναφέρεται στις σελίδες 18- 21 της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα εξής:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν περιπτώσεις καταθέσεων ή αναλήψεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018-2019.

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε από εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης πως πελάτες, ή και προμηθευτές, της καταθέτουν στην ελεγχόμενη διάφορα χρηματικά ποσά σε χρέωση των τηρούμενων λογαριασμών ταμείου και πίστωση λογαριασμών πελατών ή προμηθευτών, δηλαδή αναγνώριση οφειλής στους λογαριασμούς 30 “Πελάτες” και 50 “Προμηθευτές” ή και 53 “Πιστωτές” της Γενικής Λογιστικής. Στην αιτιολογία της ημερολογιακής εγγραφής απλά αναφέρεται το όνομα του καταθέτη και ο όρος “εγγύηση”, χωρίς να παρέχεται περαιτέρω πληροφόρηση.

Από διευκρινήσεις που ζητήθηκαν από την ελεγχόμενη αναφέρθηκε πως οι καταθέσεις των συγκεκριμένων χρηματικών ποσών διενεργούνται, είτε έναντι “συμμετοχής σε διαγωνισμό”, είτε έναντι “εγγύησης καλής εκτέλεσης”, αν προέρχονται από προμηθευτές, ενώ στην περίπτωση όπου προέρχονται από πελάτες, περίπτωση που αφορά και το μεγαλύτερο μέρος των συγκεκριμένων εγγραφών, οι καταθέσεις των συγκεκριμένων χρηματικών ποσών διενεργούνται έναντι “εγγύησης καλής πληρωμής”. Επισημαίνεται ότι κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου

δεν προσκομίστηκε ουδένα σχετικό έγγραφο προς τεκμηρίωση και επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών.

Επισημαίνεται επίσης ότι τόσο από τον λογιστικό χειρισμό που διενεργείται από την ελεγχόμενη, όσο και από τις διευκρινήσεις που παρασχέθηκαν, αποκλείεται το γεγονός οι συγκεκριμένες εγγραφές να συνιστούν κατάθεση τραπεζικής εγγυητικής επιστολής καλής εκτέλεσης ή καλής πληρωμής και όχι κατάθεση χρηματικού ποσού σε μετρητά.

Τα χρηματικά αυτά ποσά, διαπιστώνεται από τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές πως, είτε επιστρέφονται στον δικαιούχο σε μεταγενέστερο χρόνο, χωρίς όμως να προκύπτει από την σχετική εγγραφή ο λόγος της επιστροφής του χρηματικού ποσού, είτε για πελάτες ειδικότερα, αυτά μπορεί να συμψηφίζονται με τυχόν υπόλοιπο από ανεξόφλητες απαιτήσεις της ελεγχόμενης από τον συγκεκριμένο πελάτη, είτε τέλος, παραμένουν ως κατατεθειμένο ποσό “εγγύησης”, ενδεχομένως έναντι μελλοντικών γενικώς συναλλαγών με τον συγκεκριμένο πελάτη.

Επισημαίνεται ότι από τον λογιστικό χειρισμό που ακολουθεί η ελεγχόμενη δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί ανά πάσα στιγμή το συνολικό ποσό που της έχει κατατεθεί με την αιτιολογία της “εγγύησης” και παραμένει κατατεθειμένο στους ταμειακούς της λογαριασμούς στην τρέχουσα και στις προηγούμενες χρήσεις, παρά μόνον το μέρος αυτού που ανάγεται σε καταχωρήσεις της τρέχουσας χρήσης.

Τονίζεται επίσης ότι ειδικά όταν πρόκειται για εγγραφές κατάθεσης ποσών ως “εγγύηση” πελατών αυτές δεν είναι προκαταβολές, καθώς διαπιστώνεται ότι στο σύνολο σχεδόν των περιπτώσεων η ταυτόχρονη καταχώρηση δύο διακριτών εγγραφών, ενός ποσού με την αιτιολογία της κατάθεσης προκαταβολής και ενός δεύτερου ποσού, όχι ταυτόσημου με το πρώτο, με την αιτιολογία της κατάθεσης “εγγύησης” από τον ίδιο πελάτη και κατά την ίδια ημερομηνία, ενώ αμφότερες εγγραφές δεν παραπέμπουν σε συγκεκριμένη συναλλαγή, τρέχουσα ή μελλοντική, ή κάποια σχετική σύμβαση παροχής υπηρεσιών που είναι απαραίτητη προϋπόθεση για να λογίζονται αυτές ως προκαταβολές εμπορικών συναλλαγών και να μην υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, εφόσον οι σχετιζόμενες εμπορικές συναλλαγές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Από την αιτιολογία των εγγραφών δεν προκύπτει ότι αυτές συνιστούν προκαταβολή, ή συμπληρωματική προκαταβολή, ή επιπλέον προκαταβολή, ή και πάγια προκαταβολή, έναντι συγκεκριμένης συναλλαγής ή και αριθμού συναλλαγών με τον συγκεκριμένο καταθέτη ως αντισυμβαλλόμενο. Άλλωστε θα ήταν οξύμωρο και εκτός της συνήθους πρακτικής και των επικρατούντων συναλλακτικών ηθών η κατάθεση από το ίδιο πρόσωπο, κατά την ίδια ημερομηνία, δύο διακριτών και όχι ίδιου ύψους ποσών, ως προκαταβολή συγκεκριμένης συναλλαγής.

Επιπλέον, οι ανωτέρω διαπιστώσεις δεν επιτρέπουν να λογιστούν από τον έλεγχο οι συγκεκριμένες καταθέσεις χρηματικών ποσών ως απόρροια παρεπόμενων συμβάσεων προς εξασφάλιση κάποιας κύριας σύμβασης μη υπαγόμενης ή εξαιρούμενης από τα τέλη χαρτοσήμου, καθώς ούτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο σχετικές συμβάσεις, ούτε καταχωρήθηκαν στις καταστάσεις συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990.

Ειδικότερα για τις καταθέσεις από προμηθευτές χρηματικών ποσών με την αιτιολογία “εγγύησης” για την συμμετοχή τους σε διαγωνισμό, δεδομένου ότι η απλή συμμετοχή σε έναν διαγωνισμό προμηθειών δεν συνιστά πραγματική συναλλαγή συνεπάγεται ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις εκ της φύσεως τους δεν ανάγονται σε καμία συναλλαγή και σε καμία σύμβαση.

Σύμφωνα δε με τον Ρέππα (σελ. 844) ως προς τις προκαταβολές χρημάτων διευκρινίζεται ότι: «Τονίζεται, ότι οι προκαταβολές χρημάτων δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου με τη βασική προϋπόθεση, ότι αυτές χορηγούνται, για συγκεκριμένη πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

η οποία (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών.»

Αν, όμως, οι προκαταβολές χρημάτων δίδονται γενικά και αόριστα, για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, οι οποίες δεν είναι γνωστές και συγκεκριμένες κατά το χρόνο χορήγησης των προκαταβολών αυτών, τότε οι προκαταβολές αυτές μπορεί να θεωρηθούν ως χρηματοδότηση δι' αυτών του λήπτη των εν λόγω προκαταβολών, και να συνιστούν απλή κατάθεση χρημάτων, αποδεικνυόμενη από έγγραφη στα βιβλία και υποκείμενη, εκ του λόγου τούτου, στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (τέλος 1%, βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ Κ.Τ.Χ.).”

Επιπλέον, επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 847-849 του Αστικού Κώδικα για την έγκυρη κατάρτιση εγγύησης, απαιτείται σχετική έγγραφη σύμβαση με τρίτο πρόσωπο, άλλο από τον οφειλέτη, το οποίο αναλαμβάνει απέναντι στο δανειστή την ευθύνη ότι θα καταβληθεί η οφειλή. Δεν προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις τηρούνται, καθώς δεν προκύπτει να υφίστανται έγγραφες συμβάσεις, ενώ το το πρόσωπο του “εγγυητή” και του οφειλέτη ταυτίζεται στις περισσότερες των περιπτώσεων, ενώ εν τη απουσία υφιστάμενης απαίτησης κατά τον χρόνο της κατάθεσης των υπό κρίση χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης αυτή καθίσταται οφειλέτης έναντι του καταθέτοντος, όπως η ίδια αναγνωρίζει με τις εγγραφές στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της. Επιπλέον, ο εγγυητής υποχρεούται συμβατικά να καταβάλει στον δανειστή τις οφειλές του οφειλέτη για τις οποίες εγγυάται αφού πρώτα ο τελευταίος αθετήσει τις υποχρεώσεις του και όχι πριν. Κατά συνέπεια, η μνεία περί “εγγύησης” στις υπό κρίση εγγραφές καταθέσεων χρηματικών ποσών στερείται τυπικής νομικής υπόστασης αλλά και οικονομικής ουσίας, αφού ένα πρόσωπο δεν προσauξάνει την φερεγγυότητα του όταν γίνεται εγγυητής του εαυτού του.

Επειδή, τα βιβλία μιας ανώνυμης εταιρίας, ιδιαιτέρως μιας εισηγμένης, λογίζονται ως δημόσια έγγραφα και οι εγγραφές σε αυτά έχουν ισχύ συμβάσεως και δεσμεύουν την επιχείρηση.

Επειδή οι διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, έχουν χαρακτήρα τυπικό καθορίζονται από τις εγγραφές στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και τα σχετικά έγγραφα που τις υποστηρίζουν, επιπροσθέτως, όπως κάθε φορολογική διάταξη δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας.

Επειδή, η διάταξη της παραγράφου 5, περίπτωση γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, αναφέρεται σε κάθε εν γένει έγγραφη των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος “κατάθεση” χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε έγγραφη στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η έγγραφη αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣΤΕ 1039/96).

Επειδή, δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται στην ελεγχόμενη με την αιτιολογία της “εγγύησης” διακρατούνται αποκλειστικά προς φύλαξη σε διακριτό λογαριασμό ώστε οι κατάθεσεις αυτές να λογίζονται ως ομαλή παρακαταθήκη, περίπτωση η οποία και δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου, αλλά αντιθέτως εισρέουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρεί για την εξυπηρέτηση όλων των δραστηριοτήτων της, έχει πλήρη νομή και εξουσία διαχείρισης επί των ποσών ως κύριος αυτών, όπως έχει και με τα λοιπά ρευστά διαθέσιμα της, ενώ προσauξάνει την ρευστότητα και το κεφάλαιο κίνησης της. Δηλαδή η επιχείρηση αντλεί χρηματοδοτικές ταμειακές εισροές από τις καταθέσεις χρηματικών ποσών που λαμβάνει ως “εγγυήσεις”, προσπορίζεται τόκους-έσοδα από αυτά, ενώ δεν προκύπτει από κανένα ότι οι καταθέτες λαμβάνουν τόκους από την διακράτηση των κατατεθειμένων χρηματικών ποσών.

Όλες οι ανωτέρω διαπιστώσεις συγκλίνουν στο συμπέρασμα πως οι καταθέσεις χρηματικών ποσών με την αιτιολογία της “εγγύησης” από πελάτες και προμηθευτές της ελεγχόμενης συνιστούν εκ των πραγμάτων κοινές καταθέσεις χρημάτων από τρίτους και ως εκ τούτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5, περίπτωση γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα δεδομένα του κατωτέρω πίνακα.

Λογ.	Περιγραφή	2018	2019
.....		930.796,56 €	1.024.271,76 €
.....		2.542,12 €	
.....		15.339,00 €	
.....		167.972,75 €	20.726,28 €
.....		134.036,85 €	138.396,55 €
.....		271.933,08 €	348.599,11 €
.....		391.033,02 €	396.870,25 €
.....		502.411,64 €	602.588,54 €
ΣΥΝΟΛΟ		2.416.065,02 €	2.531.452,49 €
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1%		24.160,65 €	25.314,52 €
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%		4.832,13 €	5.062,90 €
ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΛΩΝ & ΕΙΣΦΟΡΑΣ		28.992,78 €	30.377,43 €

Για τα ανωτέρω ποσά δεν διαπιστώθηκε η υποβολή των σχετικών δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου 1% από την ελεγχόμενη, ούτε σε χρόνο πρότερο, ούτε κατά την διάρκεια διενέργειας του παρόντος ελέγχου.»

Επειδή, όπως επίσης αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 25 επ.):

«Η ελεγχόμενη επί του συγκεκριμένου θέματος προβάλλει ισχυρισμούς ότι για τις εγγραφές καταθέσεων χρηματικών ποσών στην ελεγχόμενη με την αιτιολογία της “εγγύησης” δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ.. επιπροσθέτως, παραθέτει αντίγραφα των κανονισμών λειτουργίας ως προς την διαχείριση των προμηθειών και των εισπράξεων, προκυρήξεων διαγωνισμών, κτλ.

Θέση του Ελέγχου επί των ανωτέρω ισχυρισμών:

Από τα ανωτέρω παρατιθέμενα αντίγραφα προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιτρέπει στους αντισυμβαλλόμενους πελάτες ή προμηθευτές της, ανά περίπτωση, την επιλογή κατάθεσης χρηματικού ποσού αντί της προσκόμισης εγγυητικής επιστολής τραπεζής.

Επιπροσθέτως, ειδικά στις περιπτώσεις τα σχετικά ανωτέρω έγγραφα αναφέρουν περί “καταβολής εκ μέρους τους των οικείων τελών χαρτοσήμου, εφόσον απαιτείται”.

Επειδή, ειδικά για τις περιπτώσεις προμηθευτών ή υποψήφιων προμηθευτών που καταθέτουν χρηματικά ποσά, δηλαδή με χρέωση του Λογ. 38 και πίστωση του Λογ. 50 ή 53, για “καλή εκτέλεση” ή για “συμμετοχή σε διαγωνισμό” αντί εγγυητικής επιστολής τραπεζής, κατά την επιλογή που τους παρέχεται από την ελεγχόμενη, σε ουδεμία περίπτωση δεν τεκμηριώνεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι το προσήκον τέλος χαρτοσήμου αποδόθηκε με σχετική δήλωση στην οικεία Δ.Ο.Υ. από αυτούς, ώστε να μην αναζητεί ο φορολογικός έλεγχος τέλη χαρτοσήμου από την ελεγχόμενη στην (ου δις εν τω αυτώ). Σε κάθε περίπτωση όμως, επισημαίνεται ότι το τέλος χαρτοσήμου επιβαρύνει τον οφειλέτη και στην συγκεκριμένη περίπτωση οφειλέτης από τις καταθέσεις χρηματικών ποσών από τρίτους είναι η ελεγχόμενη.

Επειδή, ειδικά για τις περιπτώσεις πελατών που καταθέτουν χρηματικά ποσά, δηλαδή με χρέωση του Λογ. 38 και πίστωση του Λογ. 30, για “καλή πληρωμή” δεν προκύπτει τεκμηρίωση από κανένα στοιχείο, ούτε από την περιγραφή και αιτιολογία των σχετικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, αλλά ούτε και από τα προσκομισθέντα έγγραφα ότι κάθε μια από τις καταθέσεις χρηματικών ποσών συσχετίζεται με συγκεκριμένη συναλλαγή, τρέχουσα ή μελλοντική, ή κάποια σχετική σύμβαση παροχής υπηρεσιών που υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ ή απαλλάσσεται ρητώς από τα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, οι εσωτερικοί κανονισμοί λειτουργίας μιας επιχείρησης δεν συνιστούν από μόνοι τους επαρκή τεκμηρίωση συγκεκριμένων διακριτών λογιστικών εγγραφών.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος απορρίπτει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς ως νόμω και ουσία αβάσιμους και εμμένει στην αρχική του θέση.»

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση που αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας αυτών επαναλαμβάνει τις αιτιάσεις που προέβαλε κι ενώπιον του ελέγχου με το υπ’ αριθ. απαντητικό υπόμνημά της επί του υπ’ αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων του, επί των οποίων ο έλεγχος έχει λάβει θέση αιτιολογημένα και εκτενώς στις σελίδες 57 έως 60 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ενώ δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Α) Έτος 2018:

Χαρτόσημο	24.160,65
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	4.832,13
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/ μη υποβολής	14.496,39
Συνολικό ποσό για καταβολή	43.489,17

(Ως η με αριθμό Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ)

Β) Έτος 2019:

Χαρτόσημο	25.314,52
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	5.062,90
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/ μη υποβολής	15.188,71

Συνολικό ποσό για καταβολή	45.566,13
----------------------------	------------------

(Ως η με αριθμό Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου /Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.