



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

07-02-2014

Αριθμός απόφασης:

227

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 υποπααραγράφου του ίδιου νόμου.

β. 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».

γ. 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».

δ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

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

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του: "", ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. προσωρινής πράξης καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης, του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της τέλη χαρτοσήμου ποσού 86.944,24 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 17.388,85 € πλέον 125.199,71 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

5. Την υπ' αριθμ. προσωρινή πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του υπαλλήλου

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του " ", 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:

8. Το προσφεύγων " ", με την υπό κρίση προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. προσωρινή πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της τέλη χαρτοσήμου ποσού 86.944,24 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 17.388,85 € πλέον 125.199,71 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για α) ποσά 1.000.000,00 €, 1.200.000,00 € και 1.800.000,00, ήτοι σύνολο 4.000.000,00 € τα οποία θεωρήθηκαν ως δάνειο της προσφεύγουσας στον για κάλυψη άμεσων συμβατικών υποχρεώσεων και επιστροφή εντός τριμήνου (υπάγεται σε χαρτόσημο 2,4%) και β) ποσά 250.000,00 €, 325.000,00 € και 119.424,06 €, ήτοι σύνολο 694.424,06 € τα οποία θεωρήθηκαν ως ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας στον υπέρ των σκοπών του.... (υπάγεται σε χαρτόσημο 1,2%).

Η προσφεύγουσα με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της επίδικης πράξης, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς:

- 1) η φορολογική αρχή χωρίς καμία νόμιμη στήριξη, αλλά συμπερασματικά και μόνον χαρακτήρισε άλλη σχέση (και ειδικότερα την ταμειακή διευκόλυνση) μεταξύ του και του ως δανειακή, χωρίς να υπάρχουν τα στοιχεία του άρθρου 806 του Α.Κ. και κατ' ακολουθία εσφαλμένα και παρά το νόμο η φορολογική αρχή μας επέβαλε το αμφισβητούμενο τέλος χαρτοσήμου με τις αναφερόμενες στην οικεία καταλογιστική πράξη προσαυξήσεις.
- 2) η πράξη καταλογισμού φόρων πρέπει να περιέχει αιτιολογία η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της.
- 3) περί μη επίδοσης κλήσης προς ακρόαση-παραβίαση άρθρου 20§2 του Συντάγματος περί δικαιώματος ακρόασης.

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 τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση 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 Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ 19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σχετική και η απόφαση του Σ.τ.Ε. 3402/1988, σύμφωνα με την οποία «μια σύμβαση θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σ' αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής».

Επειδή δεν υπάρχει σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και του, ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου (εντάλματα, γραμμάτια είσπραξης, εγγραφές) συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου, αλλά ούτε από τις εγγραφές αυτές και μόνο προκύπτει ρητά η συνομολόγηση σύμβασης δανείου, αλλά ούτε προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής.

Επειδή δεν συντρέχουν και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα.

Επειδή η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996).

Επειδή 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.

Επειδή η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων, ύψους 4.000.000,00 €, σε 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).

Ως εκ τούτου, το ποσό των 4.000.000,00 €, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1,2%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5γ του ΚΝΤΧ.

Επειδή πάσα εν γένει εγγραφή στα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων, ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικές εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβαση, πράξη κλπ, υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου ένα τοις εκατό (1%) πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Επειδή βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη ελέγχου γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι ελαττωματική, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Τέλος η φορολογούσα αρχή κατά την έκδοση της επίδικης πράξης τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της. Άρα ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα η φορολογούσα αρχή επέβαλε το συνολικό

ποσό φόρου που αμφισβητείται. Τούτο γιατί η επιβολή του φόρου στηρίχθηκε στο δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει και να εισπράξει το φόρο με βάση τη δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση, που έχει ως βασική αρχή ότι: η συνεισφορά στα δημόσια βάρη πρέπει να είναι ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

Επειδή σε πολλές αποφάσεις του ΣτΕ, που συγκροτούν, πλέον, πάγια νομολογία, γίνεται δεκτό ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης «αργεί» όταν το διοικητικό μέτρο σε βάρος του διοικουμένου δεν συνδέεται, κατά το ουσιαστικό δίκαιο, με την υποκειμενική συμπεριφορά του διοικουμένου αλλά λαμβάνεται βάσει «αντικειμενικών δεδομένων» (ΣτΕ 1685/2013, 1505/2010, 44/2010, 4254/2009). Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις που ο διοικούμενος δεν μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας με την προβολή ισχυρισμών σχετικών με την υποκειμενική του συμπεριφορά, οι οποίοι θα μπορούσαν να ανατρέψουν το αποτέλεσμα της, η διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να τον ακούσει πριν την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης, αφού το περιεχόμενό της «υπαγορεύεται» κατ' ουσίαν από τον νόμο. Πρόκειται, κατ' ουσίαν, για περιπτώσεις αντίστοιχες με την έκδοση πράξης κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, στις οποίες μπορεί να ελεγχθεί μόνον η συνδρομή των νόμιμων, αντικειμενικών προϋποθέσεων που θέτει η οικεία διάταξη και όχι το περιθώριο εκτίμησης της διοίκησης, με αποτέλεσμα να περιορίζεται (ή ακριβέστερα να εκλείπει) και σε αυτές η υποχρέωση της διοίκησης να ακούσει τον διοικούμενο πριν την έκδοση της, δυσμενούς γι' αυτόν, πράξης (βλ. ΣτΕ 715/2012).

Θεωρείται, ωστόσο, ότι αυτό εξυπηρετεί την ταχύτητα και την αποτελεσματικότητα της διοικητικής διαδικασίας, εμποδίζοντας παρελκυστικές συμπεριφορές του διοικουμένου που θα μπορούσαν να διακυβεύσουν την ολοκλήρωση της διοικητικής δράσης.

Ως εκ τούτου, η αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής ήταν δέσμια και η προηγούμενη κλήση προς ακρόαση του προσφεύγοντος δεν θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στη διαμόρφωση της κρίσης της φορολογικής αρχής και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και οι φόροι και τα πρόστιμα επιβλήθηκαν βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζόμενων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά του προσφεύγοντος (ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005).

Επειδή με βάση τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης γίνονται εν μέρει δεκτοί.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΝΤΧ του & επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται εν μέρει βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή εν μέρει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την εν μέρει αποδοχή της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, ως ακολούθως:

Α περίπτωση:

Ως προς τον καταλογισμό χαρτοσήμου στο ποσό των 4.000.000,00 € επιβάλλουμε χαρτόσημο 1,2%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5γ του ΚΝΤΧ, και για τους λόγους που αναφέρουμε ανωτέρω.

Β περίπτωση:

Ως προς τις λοιπές αναλήψεις-καταθέσεις, όπως προσδιορίστηκαν στην υπ' αριθμ. προσωρινή πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου, ήτοι καταλογισμός χαρτοσήμου 1,2%.

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:

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΠΟΙΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΚΑΙ ΟΓΑ 1,2%

ΠΟΣΟ 4.694.424,06 €

ΔΙΑΦΟΡΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	46.944,24
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120%	56.333,09
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	9.388,85
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120%	11.266,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	123.832,80

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120% και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 (άρθρ. 126 ν. 2717/99).