



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

Καλλιθέα

07 / 10 / 2014

Αριθμός Απόφασης

3099

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. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της δι-άρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενι-κής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουρ-γίας αυτής».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημο-σίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακα-θορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργεί-ου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την από **01/09/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με ΑΦΜ που εδρεύει στο Δήμο Αττικής και επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./23-07-14 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 4.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από 24/09/2014 εισήγηση του υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **01/09/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με ΑΦΜ που εδρεύει στο Δήμο Αττικής και επί της οδού, **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:

Με την υπ' αριθμ. /23-07-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/11 - 31/12/11, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου ποσού 112.040,80 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 22.408,16 € πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 119.230,54 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από προσωρινό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα τελών χαρτοσήμου που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στην προσφεύγουσα εταιρεία, όπου κατά τη χρήση 2011, διαπιστώθηκαν εγγραφές προσωρινών ταμειακών διευκολύνσεων (καταθέσεων και αναλήψεων), από και προς την επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία είναι θυγατρική της προσφεύγουσας και άμεσα εξαρτώμενη από αυτήν.

Για τις εν λόγω ταμειακές διευκολύνσεις (καταθέσεις – αναλήψεις), δεν διαπιστώθηκε η καταβολή των οφειλομένων τελών, ούτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι έχουν καταβληθεί αυτά από τον αντισυμβαλλόμενο. Επιπλέον δεν προσκομίσθηκαν έγγραφες συμβάσεις αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω ταμειακές διευκολύνσεις αποτελούν αυτοτελείς πράξεις αναλήψεων - καταθέσεων, υπαγόμενες στις διατάξεις περί Κ.Ν.Τ.Χ., υποκείμενες σε αναλογικό τέλος Χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%, κάθε ποσού ανάληψης ή κατάθεσης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ♦ Ότι οι υπό κρίση καταβολές χρηματικών ποσών, αποτελούν καταβολές που εντάσσονται στο πλαίσιο σχετικού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.
- ♦ Ότι απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου για τις καταβολές που έχουν γίνει στον υπό κρίση δοσοληπτικό λογαριασμό, καθόσον ο λογαριασμός αυτός δεν έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση.
- ♦ Ότι ο υπό κρίση δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, δεν υπόκειται εν γένει σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς ως σύμβαση παροχής πίστωσης, υπόκειται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και συνεπώς απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου.
- ♦ Ότι σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν ο υπό κρίση δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, τότε πρέπει να υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου αυτού.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περίπτωση γ του ΚΝΧΤ ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (1%). Εις ήν περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις

μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος».

και με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

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. Κ 8802/654/1983).

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

Επειδή ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης,

β) εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχείρησης αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ./1983),

γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994),

δ) η εγγραφή 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 αυτά,

ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη 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 απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.Τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περ. γ του ΚΝΧΤ 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).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 περίπτωση α του Ν.2859/2000 [ΦΕΚ Α' 248/07-11-00] ορίζεται ότι σύμφωνα αντικείμενο του φόρου είναι «η παράδοση αγαθών και η

παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα», Δηλαδή για να ενταχθεί μία πράξη στην ανωτέρω διάταξη πρέπει να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις: α) η πραγματοποίηση των πράξεων αυτών με αντάλλαγμα β) να πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και γ) να πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα. Δεν αρκεί λοιπόν οι πράξεις αυτές να γίνονται από υποκείμενο στο φόρο, αλλά πρέπει να ενεργούνται στα πλαίσια του σκοπού και του αντικειμένου εργασίας της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα έχει ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή τεχνικών έργων και η επικαλούμενη από μέρους της εν λόγω πράξη, «ως χορήγηση πίστωσης» (ακόμη και αν η εν λόγω σύμβαση, εσφαλμένα θεωρηθεί ως χορήγηση πίστωσης, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), *δεν ανάγεται στο πλαίσιο της επαγγελματικής της δραστηριότητας* καθότι ούτε Τράπεζα είναι, ούτε Πιστωτικό Ίδρυμα ή Πιστωτικός Οργανισμός, *ούτως ώστε η χορήγηση πιστώσεως από αυτή να αποτελεί κύρια δραστηριότητά της*, όπως αυτό καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2076/92, ούτε έχει χορηγηθεί σε αυτήν ειδική άδεια της Τραπεζικής της Ελλάδος όπως αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις της περιπτώσεως α' της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του Ν. 2937/2001, πρόκειται *δε για ευκαιριακή δραστηριότητα* και συνεπώς δεν ενεργεί ως υποκείμενη του φόρου για την εν λόγω πράξη, για να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000 για να τύχει της απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως κγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Επειδή η διάταξη του άρθρου 63 § 1 περ. β του κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, γιατί η ανωτέρω σύμβαση, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου, είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις συμβάσεις πώλησης εμπορευμάτων - υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η δε ελεγχόμενη κατά τη πράξη αυτή, δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο η οποία εν συνεχεία θα απαλλαγεί από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, καθότι δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας, ούτε υπάρχει εμπορική συνεργασία μεταξύ αυτής και της αντισυμβαλλόμενης συγγενούς εταιρείας για να αποτελεί παρεπόμενο σύμφωνο.

Επειδή από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου σε σχέση με τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι στην περίπτωση της προσφεύγουσας πρόκειται σαφώς για αυτοτελείς πράξεις αναλήψεων - καταθέσεων, υπαγόμενες στις διατάξεις περί Κ.Ν.Τ.Χ., υποκείμενες σε αναλογικό τέλος Χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%, με την έννοια της ανάληψης και κατάθεσης χρημάτων, από και προς την αντισυμβαλλόμενη συγγενή εταιρεία προς διευκόλυνση τους.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 § 1 περίπτωση γ του Ν.2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] ορίζεται ότι «αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 4 περίπτωση β του Ν.2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] ορίζεται ότι «τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /01-09-2014 ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με ΑΦΜ που εδρεύει στο Δήμο Αττικής και επί της οδού κατά της υπ' αριθμ. /23-07-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/11 - 31/12/11.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαφορά τέλους χαρτοσήμου , ως η υπ' αριθμ. /23-07-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	112.040,80 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ , ως η υπ' αριθμ. /23-07-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	22.408,16 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. /23-07-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	99.358,78 €
Πρόσθετα τέλη Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. /23-07-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	19.871,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	253.679,50 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ι 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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).