



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

18/11/2014

Αριθμός απόφασης:

3684

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 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. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, κατά των ακόλουθων πράξεων:

α. της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,

β. της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2006,

γ. της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2007,

δ. της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ακόλουθες πράξεις της Προϊσταμένης

α. την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,

β. την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2006,

γ. την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01– 31/12/2007,

δ. την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01– 31/12/2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, 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:

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

- ♦ Ότι η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών είναι πληροφοριακού χαρακτήρα και **δεν είναι φορολογική δήλωση** για να ισχύει η διάταξη του άρθρου 43 § 1 του Ν. 4223/2013, αλλά να επιβληθεί πρόστιμο εκπροθέσμου σύμφωνα με το άρθρο 11 § 5 του ίδιου νόμου.
- ♦ Ότι οι υπό κρίση καταβολές χρηματικών ποσών, αποτελούν **προκαταβολές** για αγορά αγαθών από την, υπόκειται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και όχι σε τέλος χαρτοσήμου,
- ♦ Ότι η αιτιολογία στα γραμμάτια είσπραξης «*είσπραξη μετρητών από πιστωτές ως προκαταβολή για αγορές εμπορευμάτων*», δηλώνουν ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν προκαταβολές και όχι χρηματικές διευκολύνσεις.

Μετά την παραλαβή της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αριθ. πρωτ. «ΑΙΤΗΣΗ», στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα: «*σας υποβάλουμε αντίγραφα καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών χρήσης 2008 τα οποία χορηγήθηκαν από τη Διεύθυνση Κοστολόγησης του Υπουργείου ανάπτυξης*».

Στην «ΑΙΤΗΣΗ» αυτή επισυνάπτονται:

- Το με αριθ. Γενικού Πρωτοκόλλου έγγραφο του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ & ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΕΜΠΟΡΙΟΥ & ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΗ Δ/ΝΣΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ & ΔΟΜΩΝ ΑΓΟΡΑΣ, προς την επιχείρηση «.....» και προς την προσφεύγουσα.

Στο έγγραφο αυτό αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση των επιστολών σας που έλαβαν αριθμ. Γενικού Πρωτοκόλλου, σας διαβιβάζουμε αντίγραφα ενδοομιλικών καταστάσεων για την οικονομική χρήση έτους 2008 για τις εταιρείες με αριθμ. Πρωτ: και με αριθμ. Πρωτ:

- Ακριβές αντίγραφο της με αριθ. πρωτ. : «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ άρθρου 26 παρ. 4 Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258/Α/18-12-2008)», η οποία υποβλήθηκε στο «ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ Γ.Γ. ΕΜΠΟΡΙΟΥ Δ/ΝΣΗ ΤΙΜΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ – ΠΟΤΩΝ.

Επειδή από το άρθρο 26 παρ. 1,2, 4 και 6 του Ν. 3728/2008 [ΦΕΚ Α' 258/18-12-2008], ορίζεται ότι:

«**1.** Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

2. Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται: α. Όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το "Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και β. Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον "Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

4. Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.

6. Σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων των παραγράφων 2 και 4 του παρόντος επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 καταστάσεις».

Επειδή από το άρθρο 11 παρ. 16 του ν. 4110/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 18 παρ. 3 α του ν. 4223/2013, ορίζεται ότι:

«16. Από τη δημοσίευση του παρόντος καταργείται το άρθρο 26 του ν. 3728/2008, με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Οι εκκρεμείς φάκελοι τεκμηρίωσης των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 που έχουν προσκομιστεί στη Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου και αφορούν τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά τη 18η Δεκεμβρίου 2008 και η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2011, παραδίδονται στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου και συντάσσεται προς τούτο σχετικό πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής. Στην ίδια ως άνω αρμόδια Υπηρεσία παραδίδονται και οι καταστάσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών που είχαν υποβληθεί στη Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή για όλες τις διαχειριστικές περιόδους. Οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης έχουν το δικαίωμα να ζητούν τους φακέλους τεκμηρίωσης από όλες τις επιχειρήσεις που είχαν υποχρέωση να συντάξουν φάκελο τεκμηρίωσης για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3627/2008 και να αξιοποιούν αυτούς και τα ως άνω παραδοθέντα στοιχεία στο πλαίσιο των διενεργούμενων από αυτές φορολογικών ελέγχων, σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε διαχειριστική περίοδο διατάξεις. Σε περίπτωση μη διάθεσης στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του φακέλου τεκμηρίωσης εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης ή μη υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, επιβάλλεται με απόφαση του Προϊσταμένου της, σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Η Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή διατηρεί το δικαίωμα πρόσβασης στους ως άνω φακέλους τεκμηρίωσης για λόγους διεξαγωγής ερευνών αγοράς. Ως εκκρεμείς φάκελοι νοούνται οι φάκελοι των υποθέσεων για τις οποίες είτε δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου είτε έχει γίνει έναρξη του ελέγχου και δεν έχει επιδοθεί στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις

απόφαση επιβολής χρηματικού προστίμου από το αρμόδιο προς τούτο όργανο. Ως έναρξη του ελέγχου νοείται η πρώτη πράξη της Διοίκησης προς περαιτέρω διερεύνηση του φακέλου τεκμηρίωσης ή/ και προσκόμισης συμπληρωματικών εγγράφων, πέραν της έγγραφης πρόσκλησης για την προσκόμιση του φακέλου τεκμηρίωσης. **Ειδικά για υποθέσεις εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος δεν έχει βεβαιωθεί το οριζόμενο στην παράγραφο 6 του ίδιου ως άνω άρθρου, επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 11 του παρόντος.**

Αρμόδια για την περαίωση των υποθέσεων αυτών είναι η Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή, η οποία οφείλει εντός έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος να εισηγηθεί σχετικά στον αρμόδιο, για την επιβολή του προστίμου Γενικό Γραμματέα Καταναλωτή κατά τις διατάξεις των παραγράφων 3 ως 6 του άρθρου 11 της υπ' αριθμ. Α2 -8092/ 31.12.2008 υπουργικής απόφασης (Β' 2709). **Μετά τη δημοσίευση του παρόντος, εκπρόθεσμες καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών υποβάλλονται αποκλειστικά στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία και επιβάλλει το πρόστιμο της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του παρόντος.»**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 του ν. 2523/97 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 11 παρ. 5 του ν. 4110/2013):

«5. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από τη βεβαίωσή του. Τυχόν άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωσή του. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.

Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.»

Επειδή σύμφωνα με το Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Γ 1058381/07-04- 2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών):

«Με αφορμή το ως άνω σχετικό καθώς και πλήθος ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας αναφορικά με τον έλεγχο ενδοομιλικών συναλλαγών, διευκρινίζουμε τα παρακάτω, ανάλογα με τις ισχύουσες σε κάθε διαχειριστική περίοδο διατάξεις:

A. Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι 31.12.2010

.....

«Για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, πέραν της προσαύξησης με τις τυχόν διαπιστωθείσες διαφορές από τη μη τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων» (υπερτιμολογήσεις-υποτιμολογήσεις) των καθαρών κερδών της επιχείρησης και των ακαθάριστων εσόδων της για τον προσδιορισμό των λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, προβλέπονται οι κάτωθι κυρώσεις.

1. Αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 39 (υπερτιμολογήσεις-υποτιμολογήσεις) βάσει της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994.

2. Πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, σε περίπτωση μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης ή μη υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει της παρ.16 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3α του άρθρου 18 του ν.4223/2013.

3. Αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει της παρ.5 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 όπως προστέθηκε με την παρ.5 του άρθρου 11 του ν.4110/2013. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Σε περιπτώσεις που κάποιες από τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους έχουν περαιωθεί επισημαίνεται ότι, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περ. α' της παρ.3 του άρθρου 18 του 4223/2013 δικαίωμα των ελεγκτικών υπηρεσιών να ζητούν το φάκελο τεκμηρίωσης και να αξιοποιούν αυτόν και τις καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών που προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.3728/2008,καταρχήν δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του συμπληρωματικού στοιχείου, αλλά ως θέμα πραγματικό αξιολογείται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Επίσης, δεν εμπίπτει στις διατάξεις της περ.δ' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 που αναφέρουν: «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμα **φορολογική δήλωση** υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στην αρμόδια ΔΟΥ την με αριθμό πρωτ. κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών για τη χρήση 2008, την οποία η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως φορολογική δήλωση και ως τέτοια μη παράγουσα έννομο αποτέλεσμα, επειδή υποβλήθηκε μετά την έκδοση εντολής ελέγχου και την έναρξη ελέγχου και επέβαλε πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 26 παρ. 6 του ν. 3728/2008 (ίσο με δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των ενδοομιλικών συναλλαγών).

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής, όπως αυτή καταγράφεται στο από έκθεση πλήρους ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη είναι εσφαλμένη, διότι, αφενός η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών δεν αποτελεί φορολογική δήλωση κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013 καθόσον από αυτή δεν δύναται να προκύψει υποχρέωση καταβολής φόρου και αφετέρου το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών επιβάλλεται βάσει ειδικών διατάξεων και εν προκειμένω για τη χρήση 2008 βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 του ν. 2523/97 (**όπως προστέθηκε με το άρθρο 11 παρ. 5 του ν. 4110/2013**).

Επειδή η προσφεύγουσα κατέθεσε στην υπηρεσία μας τη με αριθ. πρωτ. «ΑΙΤΗΣΗ», στην οποία επισυνάπτεται επικυρωμένο φωτοαντίγραφο «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ άρθρου 26 παρ. 4 Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258/Α/18-12-2008)», χρήσης 01/01-31/12/2008, η οποία υποβλήθηκε στο «ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ Γ.Γ. ΕΜΠΟΡΙΟΥ Δ/ΝΣΗ ΤΙΜΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ – ΠΟΤΩΝ», στις και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου

Επειδή η με αριθμό πρωτοκόλλου «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ άρθρου 26 παρ. 4 Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258/Α/18-12-2008)», χρήσης 01/01-31/12/2008, υποβλήθηκε εμπρόθεσμα κατά τις διατάξεις του 26 παρ. 4 του ν. 3728/2008, στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου ανάπτυξης, η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου με αριθ. 1760/2014, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, είναι ακυρωτέα ως νόμω αβάσιμη.

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 εταίρων 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 επιχειρήσεις 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. 7077/1983), **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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση καταβολές χρηματικών ποσών, αποτελούν **προκαταβολές** για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την, υπόκειται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και όχι σε τέλος χαρτοσήμου και ότι η αιτιολογία στα γραμμάτια είσπραξης «είσπραξη μετρητών από πιστωτές ως προκαταβολή για αγορές εμπορευμάτων», δηλώνουν ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν προκαταβολές και όχι χρηματικές διευκολύνσεις, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, καθόσον όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα καταχωρούσε στην πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή εκτός από τις αγορές και τα μετρητά που λάμβανε για την ταμειακή της διευκόλυνση, για δε την εξόφληση των αγορών και την επιστροφή των χρημάτων της ταμειακής διευκόλυνσης (χρέωση του λογ/μού), παρέδιδε στη μητρική της εταιρεία επιταγές πελατών της και συγκεκριμένα:

Διαχειριστική περίοδος	Αγορές από την	Εισπράξεις μετρητών από την	Παραδόσεις επιταγών στην	Π.Υ λογ. προμηθευτή την 31/12
1/1-31/12/06				
1/1-31/12/07				
1/1-31/12/08				

Από τη σύγκριση των δεδομένων αυτών και ιδιαίτερα του ύψους των αγορών σε συνδυασμό με τις συνολικές εισπράξεις και το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού του προμηθευτή ανά χρήση, προκύπτει σαφώς ότι τα μετρητά που λάμβανε η προσφεύγουσα από τη μητρική της εταιρεία, ήταν για την ταμειακή της διευκόλυνση και όχι προκαταβολές έναντι μελλοντικών αγορών.

Επιπλέον ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αιτιολογία που αναγραφόταν στα γραμμάτια είσπραξης, χαρακτήριζε τις εισπράξεις των μετρητών από τη μητρική εταιρεία ως προκαταβολές, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον το πραγματικό γεγονός, σύμφωνα με τα ανωτέρω, είναι ότι με την παράδοση των επιταγών πελατών της προσφεύγουσας στη μητρική της εταιρεία, επέστρεφε και τα μετρητά που είχε λάβει για την ταμειακή της διευκόλυνση.

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.

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. Ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, όσον αφορά τις με αρ. προβαλλόμενες πράξεις τελών χαρτοσήμου πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

A. την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την ακύρωση της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, ως νόμω αβάσιμης.

B. την απόρριψη της υπό κρίση προσφυγής και την επικύρωση:

- 1.** Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης διαχειριστικής περιόδου 01/01– 31/12/2006.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	

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 :

Τέλη χαρτοσήμου, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

- 2.** Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης διαχειριστικής περιόδου 01/01– 31/12/2007.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφαση	

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 :

Τέλη χαρτοσήμου, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

3. Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης διαχειριστικής περιόδου 01/01– 31/12/2008.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	

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 :

Τέλη χαρτοσήμου, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).