



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα: 15/12/2014

Αριθμός απόφασης: 4254

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

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 από 16/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ:, με έδρα το, κατά των α) υπ' αρ./09-9-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης οικονομικού έτους 2011 και β) υπ' αρ./09-9-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις πράξεις α) υπ' αρ./09-9-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), οικονομικού έτους 2011 και β) υπ' αρ./09-9-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Κώδικα Τελών

Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης οικονομικού έτους 2012των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 10/12/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 16/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την υπ' αριθ./09-9-2014 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος για τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 15.917,82 ευρώ και προσαύξηση για τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ποσού 16.071,93 ευρώ σύνολο φόρου 32.989,75 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/7/2010-30/6/2011.

β) Με την υπ' αριθ./09-9-2014 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος για τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου συνολικού ποσού 21.487,26 ευρώ και προσαύξηση για τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 13.966,72 ευρώ ήτοι σύνολο 35.453,98 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/7/2011-30/6/2012.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα τελών χαρτοσήμου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στην προσφεύγουσα εταιρεία, εξαιτίας του με αρ. πρωτ./2011 πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ .

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση 2011 και 2012, εγγραφές σε δοσοληπτικούς λογαριασμούς (53.98) χρηματικές διευκολύνσεις από τους εταίρους (καταθέσεις και αναλήψεις), προς την προσφεύγουσα.

Για τις εν λόγω ταμειακές διευκολύνσεις (καταθέσεις – αναλήψεις), δεν διαπιστώθηκε η καταβολή των οφειλομένων τελών 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 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%, στο διαμορφούμενο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο για τον καθένα εταίρο στην κάθε χρήση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Πρώτον την μη απόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής της φορολογητέας ύλης για την οποία επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ και

Δεύτερον λόγους που ανάγονται στην νομιμότητα των καταλογιστικών πράξεων ήτοι ότι απουσιάζουν:

- α) Η ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, παρά τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013.
- β) Την υπογραφή του διοικητικού οργάνου που εξέδωσε την καταλογιστική πράξη, παρά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013,
- γ) τις διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν οι πράξεις αυτές παρά τα οριζόμενα στην περίπτωση κ' του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013,
- δ) Τις διατάξεις που επιβάλλουν το τέλος χαρτοσήμου και την εισφορά ΟΓΑ επί του τέλους αυτού, παρά τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης κ' του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013,
- ε) Τα στοιχεία (ημερομηνία σύνταξης) της έκθεσης ελέγχου η οποία ελήφθει υπ' όψη για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, παρά τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης κ' του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013.
- στ) Οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκαν πέραν του μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων της προσφεύγουσας όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου **εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου** την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου και ιδιαίτερα της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΚΝΤΧ και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προκύπτει ότι η έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΚΝΤΧ φέρει ημερομηνία Θεώρησης την 11-9-2014 και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έχουν εκδοθεί στις 09-9-2014 πριν την ημερομηνία της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§5 περ. γ' τελευταίο εδάφιο του ΚΝΤΧ 4755/1930). "Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην 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".

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο μεταβολές μετρητών, αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος, κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά, τουλάχιστον εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικό ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικό, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχεί κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπο του καθόλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό. Τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, θα πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1075, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985).

Δεν θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος, που από περιεχόμενο του προκύπτει, ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου και ιδιαίτερα των αναλυτικών λογαριασμών 53.98.01.002 και 53.98.01.008 προκύπτει ότι είναι συνεχώς πιστούμενοι ως εκ τούτου δεν μπορεί να χαρακτηρισθούν ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί. Εκτός των περιπτώσεων ορισμένων εγγραφών που στην αιτιολογία των λογαριασμών περιγράφεται ως δάνειο από διαχειριστή.

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. 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 σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή οι υπ' αριθμ./09-9-2014 και/09-9-2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ των περιόδων 01/7/10-30/6/11 και 01/7/11-30/6/12 αντίστοιχα είναι τυπικά πλημμελείς διότι εκδόθηκαν πριν από την ημερομηνία σύνταξης της σχετικής έκθεσης ελέγχου, πρέπει για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την ακύρωση των προσβαλλόμενων με υπ' αριθμ./09-9-2014 και/09-9-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ των περιόδων 01/7/10-30/6/11 και 01/7/11-30/6/12 αντίστοιχα, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

ΧΡΗΣΗ: 01/7/10-30/6/11	0,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ: 01/7/11-30/6/12	0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ