



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 03 / 03 / 2015

Αριθμός Απόφασης 863

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 διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από **05/12/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, νόμιμα εκπροσωπούμενης από την εκκαθαρίστρια, με ΑΦΜ: και εδρεύει στο επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./**31-10-2014** Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./**31-10-2014** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 02/03/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **05/12/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, νόμιμα εκπροσωπούμενης από την εκκαθαρίστρια, με ΑΦΜ: και εδρεύει στο επί της οδού, **η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμε-

νων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**31-10-2014** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/11 - 31/12/11, επεβλήθησαν σε βάρος της προσφεύγουσας Τέλη χαρτοσήμου ποσού 837.051,08 €, ΟΓΑ επί χαρ/μου ποσού 167.410,22 €, προσαύξηση τέλους χαρ/μου ποσού 895.781,39 και προσαύξηση ΟΓΑ επί χαρ/μου ποσού 179.156,28 €, ήτοι συνολικά ποσού **2.079.398,97 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 21/11/2014 [Α.Τ.Β.: 2075, Α.Χ.Κ 192/1].

Η διαφορά των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ, προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 στην προσφεύγουσα εταιρεία, εξαιτίας του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης φορολογικού πιστοποιητικού του ορκωτού ελεγκτή, από τον υπάλληλο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ Κο, ο οποίος συνέταξε την από 30/10/2014 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, από την οποία προκύπτει ότι διενεργούσε ταμειακές διευκολύνσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (..... και λοιπών πελατών προμηθευτών).

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106ια του πτωχευτικού κώδικα, στα καθήκοντα του ειδικού εκκαθαριστή δεν περιλαμβάνεται η γνώση και διερεύνηση στοιχείων που αφορούν προηγούμενα έτη υπό άλλο νομικό και πραγματικό καθεστώς λειτουργίας της επιχείρησης.
- ♦ Ότι οι εγγραφές των βιβλίων που ο έλεγχος θεώρησε ως αυτοτελείς καταθέσεις και αναλήψεις δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές εγγραφές, αλλά οφείλονταν στο μηχανογραφικό σύστημά της, το οποίο διενεργούσε πέραν των εγγραφών αυτών και ισόποσες κινήσεις αντιλογισμού.

Επειδή με την υπ' αριθμ./**2012** απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου η οποία συζητήθηκε στις 06/12/12, η προσφεύγουσα επιχείρηση τέθηκε **υπό καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **106α του Ν. 3588/2007**, όπως προστέθηκε με το αρθρο 12 του Ν. 4013/2011 και εκκαθαρίστρια ορίστηκε η εταιρεία με την επωνυμία «.....

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη αφορά περίοδο πριν από την θέση της επιχείρησης σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106ια του πτωχευτικού κώδικα (Ν. 3588/2007), στα καθήκοντα του ειδικού εκκαθαριστή δεν περιλαμβάνεται η γνώση και διερεύνηση στοιχείων που αφορούν προηγούμενα έτη υπό άλλο νομικό και πραγματικό καθεστώς λειτουργίας της επιχείρησης, πλην όμως με τον ισχυρισμό αυτό η προσφεύγουσα δεν στρέφεται κατά του κύρους και της νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης, ούτε με αυτόν αμφισβητεί τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, αλλά άπτεται μόνο των καθηκόντων των ειδικών εκκαθαριστών και συνεπώς ο σχετικός λόγος της παρούσας πρέπει να **απορριφθεί**.

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 εμπορικής 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 1767/92, 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: **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 (ΣτΕ 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 υποστηρίζει ότι σε κάθε είσπραξη ή πληρωμή το μηχανογραφικό σύστημα της εταιρείας δημιουργούσε εκτός από την εγγραφή που απεικόνιζε την πράξη και μια δεύτερη εγγραφή με ισόποση χρέωση και πίστωση του ίδιου λογαριασμού, άρα χωρίς ουσιαστικό αποτέλεσμα, αφού δεν αντιστοιχούσε σε πραγματική κίνηση ενώ σε άλλες περιπτώσεις δημιουργούσε χρέωση ή πίστωση διάφορη της πραγματικής και αντίθετη εγγραφή με τη διαφορά.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013] 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 η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα στοιχεία που επικαλείται με την παρούσα, από τα οποία να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της, ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής **απορρίπτεται** σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1 § 1 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97], προκύπτει ότι αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό **2% επί του φόρου** την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης και σύμφωνα με το **άρθρο 2 του ίδιου νόμου**, τα ποσοστά

πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./05-12-2012 ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό της και την επικύρωση της υπ' αριθμ./30-10-2014 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:

Διαφορά τέλους χαρτοσήμου , ως η υπ' αριθμ./30-10-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	837.051,08 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ , ως η υπ' αριθμ./30-10-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	167.410,22 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ./30-10-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτ/μου	895.781,39 €
Πρόσθετα τέλη Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ./30-10-14 Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού τελών χαρ/μου	179.156,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.079.398,97 €

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).