

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΔ:

- ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

του Γιώργου Λαζαρίδη
Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
Μέλους της ΣΟΛ Crowe

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2020

ΣΟΛ Α.Ε.
Μέλος Δικτύου Crowe Global
Φωκ. Νέγρη 3, 112 57 Αθήνα
Τ: 210 8691100 - F: 210 8618016

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελίδα

| | |
|---|----|
| ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΔΕΔ | 2 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΑΝΕΙΩΝ | 3 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ | 3 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ ΣΥΝΑΦΘΕΙΣΩΝ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ | 4 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ | 5 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ | 6 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΜΙΣΘΩΝ | 7 |
| ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΔ | 8 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ | 8 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΩΝ | 22 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΧΡΗΣΙΔΑΝΕΙΟΥ | 38 |
| ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ | 40 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ | 49 |
| ΔΑΝΕΙΑ | 51 |
| ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ | 56 |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ | 65 |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΜΙΣΘΩΝ | 67 |
| ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ | 69 |

ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΔΕΔ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα εργασία αφορά σε μια συλλογή και ταξινόμηση κάποιων αποφάσεων της ΔΕΔ οι οποίες αναφέρονται σε εξετάσεις διαφορών σε αντικείμενα σχετικά με χαρτόσημο.

Η εργασία αφορά στην παράθεση των κυριότερων (κατά την κρίση μου) σημείων κάθε απόφασης, στα οποία και στηρίζεται η τελική κρίση της επιτροπής.

Παρά ταύτα συνιστάται όπως ο οποιοσδήποτε ενδιαφερόμενος χρήστης για να αποκτήσει σφαιρικότερη αντίληψη σε σχέση με κάποια απόφαση να προστρέξει στο σύνολο του κειμένου αυτής αναζητώντας της στη σελίδα της ΑΑΔΕ. (<https://www.aade.gr/menoy/endikofaneis-prosfyges-apofaseis-ded>)

Περαιτέρω θα πρέπει να επισημανθεί ότι σε κάποιες περιπτώσεις οι αποφάσεις της ΑΑΔΕ μπορεί να ληφθούν με κριτήριο όχι κάποιο λόγο ουσίας, αλλά κάποιο τυπικό λόγο. Παράδειγμα η μη προσκόμιση στην Επιτροπή αποδεικτικού υλικού από τον προσφεύγοντα φορολογούμενο συνιστά λόγο απόρριψης της προσφυγής (σχετικά άρθρο 65 Ν. 4174/2013). Από την άλλη φορολογούμενος μπορεί να δικαιωθεί λόγω πλημμελούς αιτιολογίας από τον έλεγχο. Όμως σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 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.

Τέλος επισημαίνεται ότι κατά των αποφάσεων επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή τους.

ΓΕΝΙΚΑ

Το μέρος αυτό αφορά μια κατά την κρίση μου παρουσίαση των κυρίων σημείων αναφοράς σε σχέση με την κατηγοριοποίηση πράξεων που υπάγονται ή μη σε τέλη χαρτοσήμου. Όλα τα σχετικά αναφερόμενα παρακάτω έχουν ληφθεί μέσα από τα κείμενα των σχετικών αποφάσεων της ΔΕΔ

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΑΝΕΙΩΝ

Σχετικά

Από το άρθρο 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. προβλέπεται:

5 γ).....

.....Εις ην περίπτωσην, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκείμενην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (ΣτΕ 1514/1956, ΣτΕ 578/1957).

Η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. (ΣτΕ 3313/1987, 3088/1985, ΣΤΕ1701/1990, ΣτΕ 2911/1993 ΕφΑθ 1794/2014, ΣΤΕ 132/2016)

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Από το άρθρο 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. προβλέπεται:

5 γ).....

Πάσα εν γένει εγγραφή στα 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 κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσην, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκείμενην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

.....

Επί δανείων κινούμενων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περιπτώσιν. Το χρεωστικό ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επόμενην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής.»

Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 του Ν.Δ 3717/1957 συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, δηλαδή οπωσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεωπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων **αλλά μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. (ΣΤΕ 3313/1987, 3088/1985, ΣΤΕ1701/1990, ΣΤΕ 2911/1993 ΕΦΑΘ 1794/2014, ΣΤΕ 132/2016). Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει :**

(α) από την κίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων. Θα πρέπει, δηλαδή, να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης, και κάθε, δε, ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι, έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης (και Εφ.Αθ. 3222/1979), και

(β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. Ο ανωτέρω λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

Επίσης **δεν θεωρείται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979).**

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές 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 πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ ΣΥΝΑΦΘΕΙΣΩΝ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ

Στις περιπτώσεις αυτές οφείλεται χαρτόσημο εφόσον η σύμβαση δανείων είναι εκτελεστή στην Ελλάδα.

Σχετικά

Πότε τα συναπτόμενα στην αλλοδαπή δάνεια υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υπάρχει όταν το δάνεισμα κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή, για να εμβάσει αυτό στην Ελλάδα, μέσω ημεδαπής τράπεζας, στον οφειλέτη, που βρίσκεται στην Ελλάδα (Ν.Σ.Κ. γνωμ. 964/1955, Πρωτ. Θεσ. 2123/1963, Φορ. Πρωτ. ΑΟ. 2162/1967, Διοικ. Πρωτ. Αθ. 6043/2001, Πρβλ. Σ.τ.Ε. 2996/1991, 984/1992).

Υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, δημιουργείται, κατά το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, στην περίπτωση, που λάβει χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/ 1981), επειδή, από και δια της εγγραφής του δανείου αυτού στα βιβλία, δημιουργούνται εξ αυτού υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Πότε τα συναπτόμενα στην αλλοδαπή δάνεια δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.

Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα όταν και η εκτέλεση του δανείου αυτού γίνεται, επίσης, στην αλλοδαπή. Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην αλλοδαπή υπάρχει όταν και η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται, επίσης, στην αλλοδαπή, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας περί καταρτίσεως της δανειακής σύμβασης στην αλλοδαπή. Παράδοση, δε, του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην αλλοδαπή συντελείται όταν το δάνεισμα (προϊόν δανείου):

(α) παραδίδεται από τον αλλοδαπό δανειστή στον οφειλέτη ή στον εκπρόσωπο του στην αλλοδαπή ή

(β) καταβάλλεται από τον αλλοδαπό δανειστή στην αλλοδαπή, δια καταθέσεως αυτού (του δανείσματος) σε λογαριασμό του οφειλέτη, τον οποίο αυτός έχει ανοίξει σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή”.

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ

Σχετικά

Στο Άρθρο 15 παρ. 5 περ.γ, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α ' 75), 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 κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».

Ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, διά 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. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 1470/2002), 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.

Ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την 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, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

γ. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

2) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. **Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία** και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983).

3) 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 (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

4) 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 τα τέλη αυτά.

5) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να 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 απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996). 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. 802/654/1983).

Επίσης για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει η κατάθεση να γίνεται, χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης, 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, 4463/1997, κλπ.). **Η παραμονή, δε, των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και, συνεπώς, δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (Σ.τ.Ε. 870/1979).**

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).

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Σχετικά

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την υπ' αριθμ. 1470/2002 απόφαση, έκρινε ότι οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρείας ή από τρίτους στην εταιρεία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και συγκεκριμένα:

.....

«Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιημένων των άρθρων 15 και 47 του Κώδικος Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιρειών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπομένων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κ.λπ.) και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών». Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές, πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, και πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιρειών, η σχετική εγγραφή απαλλάσσεται του τέλους, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες από τον νόμο διατυπώσεις, αφού, για μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση (πρβλ. ΣτΕ 174/1982, 211/1983).

Σύμφωνα με τον Καθηγητή της Νομικής κο Ευάγγελο Περράκη , ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ τόμος 2α σελ. 492-493 «**στον Νόμο δεν τάσσεται πουθενά προθεσμία για πόσο διάστημα πρέπει να παραμείνουν στον παραπάνω ειδικό λογαριασμό κατατεθειμένα τα καταβληθέντα χρήματα της κάλυψης του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή των αυξήσεών του.** Το είδος του λογαριασμού - λογαριασμός καταθέσεων όψεως - διακρίνεται για την έλλειψη δέσμευσης των κατατεθειμένων χρημάτων και την υποχρέωση της τράπεζας για άμεση απόδοση των σε αυτήν κατατεθειμένων χρημάτων. Πρέπει έτσι να συναχθεί ότι επειδή πρόκειται για καταβολές που από την στιγμή της κατάθεσής τους ανήκουν πλέον στην περιουσία της εταιρίας, η οποία έχει κατά κανόνα αποκτήσει την νομική προσωπικότητα, εναπόκειται στα όργανα της Διοίκησης να αποφασίσουν, βάσει των επιχειρηματικών αναγκών και των συμφερόντων της, για πόσο χρονικό διάστημα τα κεφάλαια αυτά θα παραμείνουν κατατεθειμένα ή εάν θα χρησιμοποιηθούν αμέσως».

Οι διατάξεις του Ν 1041/1980 περί Ε.Γ.Λ.Σ., αφορούν στην εφαρμογή των «διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980 και σύμφωνα με τη παρ. 5 του αρθ.49 του Ν.1041/1980, όπως διαμορφώθηκε με τη παρ. 18 του άρθρου 10 του Ν.1160/81, «διατηρούνται εν ισχύ και μετά την θέσιν εις εφαρμογήν του «Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αι οποίαι αφορούν «αμέσως ή εμμέσως εις τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ή του φόρου και «γενικώς ρυθμίζουν φορολογικής φύσεως θέματα» και δεν εφαρμόζονται για το προσδιορισμό (άμεσα ή έμμεσα) του φορολογητέου εισοδήματος. **Άλλωστε όπως έχει επίσης κριθεί από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας οι διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 και του Π.Δ.1123/1980 αποσκοπούν στην εσωτερική λογιστική απεικόνιση των «οικονομικών στοιχείων των ανωνύμων εταιριών και δεν αποτελούν φορολογικές διατάξεις» (Σ.τ.Ε. 3251/2012).**

Για όσο δε διάστημα ποσό παρέμεινε στο λογαριασμό του ΕΓΛΣ 43.00 "Καταθέσεις Μετόχων, δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου (ΣτΕ 1470/2002)

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΜΙΣΘΩΝ

Σχετικά

Στο με αριθ. πρωτ.: ΔΕΕΦ Β 1182799 ΕΞ 2016 / Τέλη χαρτοσήμου επί προκαταβολής μισθών εργαζομένων έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται:

«1. Στην περίπτωση προκαταβολών μισθών που συμψηφίζονται εφάπαξ και μέσα στον ίδιο μήνα με τον μισθό των υπαλλήλων, δεν θεωρείται ότι υφίσταται δανειακή σχέση μεταξύ του εργοδότη και των υπαλλήλων.

2. Στην περίπτωση προκαταβολών μισθών, που εξοφλούνται δια μηνιαίων κρατήσεων από τις αποδοχές των υπαλλήλων, υφίσταται δανειακή σχέση κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα και υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 3% ή 2% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επ' αυτού), κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13§1.α και 15§1.α. του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.....

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΔ

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

ΔΕΔ 2056/2019 ΑΘΗΝΑ

Χαρτόσημο σε δάνεια εξωτερικού που εμβάστηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό

ΕΛΕΓΧΟΣ

α)..... καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 1.320.000,00 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 264.000,00 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 660.000 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 132.000,00 ευρώ, τόκοι χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 587.796,00 ευρώ, τόκοι ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 117.559,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 3.081.355,20 ευρώ.

β).....καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 422.709,03 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 84.541,81ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 211.354,52 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 42.270,90 ευρώ, τόκοι χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 188.232,33 ευρώ, τόκοι ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 37.646,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 986.755,06 ευρώ.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

α) στα δεδομένα των βιβλίων υφίστανται υποχρεώσεις οι οποίες είναι καταχωρημένες στο λογαριασμό 53.10.00000 « », και αφορούν ποσά δανείων τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από συγγενική της εταιρεία στο εξωτερικό, τα οποία αρχικώς κατατίθεντο σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα στο εξωτερικό και εν συνεχεία μεταφέρονταν σε ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό και συγκεκριμένα οι κινήσεις των συγκεκριμένων ληφθέντων δανείων.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι, σε περίπτωση συμβάσεως συναφθείσης στην αλλοδαπή, για την οποία διενεργήθηκε σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, περιλαμβάνουσα τα απαραίτητα στοιχεία, για την επιβολή του τέλους, η εγγραφή αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα εάν η σύμβαση έχει αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία, κειμένη στην Ελλάδα ή υποχρέωση εκτελεστή στην Ελλάδα. (ΣτΕ 3150/1994).

Επειδή επίσης κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΝΤΧ σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 124/2014, 3178-3179/2013, 190/2009, 6172, 6170,4287/1995, 2805/1994, 1802/1993 και 725/1990, ΣΤΕ1966/1998, 1368/1989, 2230/1988, 58/1984). Περαιτέρω δε κατά την έννοια των ιδίων των πιο πάνω διατάξεων του ΚΝΤΧ, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστή στην Ελλάδα τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα. (3501/22016 ΔΕΑ, ΣΤΕ124/2014, 3639/2013 πρβλ και ΣΤΕ3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236,974/1986,2905/1985, 3311/1982).

Επειδή, σύμβαση δανείου θεωρείται, ότι συντελέσθηκε στην αλλοδαπή όταν, όχι μόνο καταρτίσθηκε και υπογράφηκε στην αλλοδαπή, αλλά και όταν εκτελέσθηκε εκεί. Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. Εκτέλεση δε του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Με την εν λόγω παράδοση προκύπτει ότι η οριστική σύμβαση του δανείου καταρτίζεται στην Ελλάδα δια της καταβολής στην Ελλάδα του ποσού του δανείου στην ημεδαπή τράπεζα προς τον οφειλέτη, δοθέντος, ότι η σύμβαση του δανείου η οποία κατατάσσεται στις «παραδοτικές (re) συμβάσεις», προαπαιτεί, εκτός άλλων, για το έγκυρο της κατάρτισής της, και την καταβολή των χρημάτων από τον δανειστή προς τον οφειλέτη. Από την παράδοση αυτή του πράγματος στον οφειλέτη θεωρείται, ότι καταρτίζεται η σύμβαση του δανείου, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας, και από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη γεννάται και η υποχρέωση αυτού προς απόδοση στον δανειστή των δανεισθέντων υπ' αυτού πραγμάτων (άρθρα 806-809 Α.Κ.). Υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, δημιουργείται, κατά το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, στην περίπτωση που λάβει χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981, 3529/2010), **επειδή από και διά της εγγραφής του δανείου αυτού στα βιβλία, δημιουργούνται εξ αυτού υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8(1) του ΚΤΧ. (Π.Ρέππας).**

Επειδή συγκεκριμένα στην με αριθμ. 124/2014 απόφαση ΣτΕ (με την οποία επιδιώχθηκε η αναίρεση της 617/2006 απόφασης Δ.Ε.Α, σχετική με τις υποχρεώσεις από πλευράς ΚΤΧ σύμβασης δανείου που υπεγράφη στην αλλοδαπή, ενώ το δανειακό κεφάλαιο καταβλήθηκε αρχικά σε τράπεζα της αλλοδαπής,) και στην σκέψη 4, 5 και 6 έγιναν δεκτά τα εξής : «...4.Επειδή, κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων του ΚΝΤΧ, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν, συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου, το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστή στην Ελλάδα, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα (βλ. ΣΕ 3639/2013, πρβλ. και ΣΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982).

.....Από τα στοιχεία που επεδείχθησαν στον έλεγχο αφενός δεν διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω δανειακή σύμβαση υπεγράφη στο εξωτερικό, και αφετέρου ως προς τα παρακάτω ποσά δανείων που λήφθηκαν από την αλλοδαπή εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι το προϊόν του δανείου κατατίθεται αρχικώς σε τραπεζικό λογαριασμό του εξωτερικού και εν συνεχεία βρίσκεται στην διάθεση της προσφεύγουσας στην Ελλάδα την επόμενη ημέρα ή εντός ολίγων ημερών και συγκεκριμένα :

Επειδή βάσει των ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώνεται ότι η υπό κρίση σύμβαση δανείου με την αλλοδαπή εταιρεία, με την άμεση μεταφορά των χορηγηθέντων δανείων στην Ελλάδα, έχει τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή ως το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η εν προκειμένη μεσολάβηση της αλλοδαπής τράπεζας αποτελεί τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση, δεν συνιστά εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό.

Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝΤΧ και της προναφερθείσας σχετικής νομολογίας, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννάται και στην προκειμένη περίπτωση διότι υφίστανται υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, **καθώς τελικός προορισμός του δανείσματος ήταν η ημεδαπή, δεδομένου ότι οι εν λόγω χορηγήσεις δανείων δεν τέθηκαν στη διάθεση της εταιρείας στην αλλοδαπή αλλά μεταφέρθηκαν και παραδόθηκαν άμεσα στην Ελλάδα, ενώ ταυτόχρονα για τις εν λόγω τραπεζικές συναλλαγές έγιναν και οι σχετικές εγγραφές ως ανωτέρω αναφέρθηκε στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας.**

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εκτελεστότητας της σύμβασης στην Ελλάδα και περί ορθής εφαρμογής από την πλευρά της, της εγκυκλίου ΠΟΛ 1027/1990 εγκυκλιου, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.....**

ΔΕΔ 1762/2019 ΑΘΗΝΑ

Σύναψη και κατάθεση δανείου στην αλλοδαπή

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό τελών χαρτοσήμου 54.000,00 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 10.800,00 €, επιπλέον δε πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ χαρτοσήμου ανακρίβειας / μη υποβολής ύψους 27.000,00 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας / μη υποβολής ύψους 5.400,00 €, ήτοι συνολικά 97.200,00 €.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου, προέκυψε διότι στο πλαίσιο γενόμενου ελέγχου, κατόπιν της υπ' αρ./2018 εντολής ελέγχου, και βάσει της από 21.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού χαρτοσήμου και Φ.Σ.Κ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων Ν 2238/94 & 23 έως 25 και 72 Ν.4174/13 ΚΑΙ ΤΗΣ Α.Υ.Ο.ΠΟΛ 1159/2011 & ΠΟΛ. 1124/2015, διαπιστώθηκε μη απόδοση τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου στο δάνειο που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, "κατά τον Αστικό Κώδικα, για την έγκυρη σύσταση και ύπαρξη του δανείου απαιτείται, η συνδρομή δύο στοιχείων, ήτοι: (α) της συμφωνίας δανειστή και οφειλέτη και (β) της παράδοσης του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη.

Κατά τον Κώδικα Χαρτοσήμου, το τέλος χαρτοσήμου επί των δανείων επιβάλλεται, λόγω της τυπικότητας της φορολογίας χαρτοσήμου, είτε κατά το στάδιο της συμφωνίας και της ταυτόχρονης παράδοσης του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη (re καταρτιζόμενο δάνειο), είτε κατά το στάδιο μόνο της συμφωνίας (συναινετικό δάνειο), είτε κατά το στάδιο μόνο της παράδοσης του δανείσματος στον οφειλέτη εκ μέρους του δανειστή.

• Ενόψει των ανωτέρω, επί των δανείων, που συνάπτονται στην αλλοδαπή, θα πρέπει, ως προς την οφειλή ή μη τέλους χαρτοσήμου επ' αυτών, να λάβει χώρα η παρακάτω διάκριση:

α) Δάνεια συναπτόμενα στην αλλοδαπή ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής. Εάν η σύμβαση του δανείου συνάπτεται στην αλλοδαπή, ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.....

β) Δάνεια συναπτόμενα στην αλλοδαπή όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής. Πρόκειται, για δάνεια, που καταρτίζονται στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο και σε ξένο νόμισμα, όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, μεταξύ ελλήνων επιτηδευματιών (κυρίως), φυσικών ή νομικών προσώπων, εγκαταστημένων στην Ελλάδα, και αλλοδαπών οίκων ή αλλοδαπών τραπεζών ή υποκαταστημάτων ημεδαπών τραπεζών, εγκαταστημένων στην αλλοδαπή.

1) Πότε τα συναπτόμενα στην αλλοδαπή δάνεια υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου. Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υπάρχει όταν το δάνειο κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή, για να εμβάσει αυτό στην Ελλάδα, μέσω ημεδαπής τράπεζας, στον οφειλέτη, που βρίσκεται στην Ελλάδα (Ν.Σ.Κ. γνwm. 964/1955, Πρωτ. Θεσ. 2123/1963, Φορ. Πρωτ. ΑΟ. 2162/1967, Διοικ. Πρωτ. Αθ. 6043/2001, Πρβλ. Σ.τ.Ε. 2996/1991, 984/1992).

Υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, δημιουργείται, κατά το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, στην περίπτωση, που λάβει χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/ 1981), επειδή, από και δια της εγγραφής του δανείου αυτού στα βιβλία, δημιουργούνται εξ αυτού υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

2) Πότε τα συναπτόμενα στην αλλοδαπή δάνεια δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου. Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα όταν και η εκτέλεση του δανείου αυτού γίνεται, επίσης, στην αλλοδαπή. Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην αλλοδαπή υπάρχει όταν και η παράδοση του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται, επίσης, στην αλλοδαπή, μη ακούσης μόνο της συμφωνίας περί καταρτίσεως της δανειακής σύμβασης στην αλλοδαπή. Παράδοση, δε, του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη στην αλλοδαπή συντελείται όταν το δάνειο (προϊόν δανείου):

(α) παραδίδεται από τον αλλοδαπό δανειστή στον οφειλέτη ή στον εκπρόσωπο του στην αλλοδαπή ή

(β) καταβάλλεται από τον αλλοδαπό δανειστή στην αλλοδαπή, δια καταθέσεως αυτού (του δανείου) σε λογαριασμό του οφειλέτη, τον οποίο αυτός έχει ανοίξει σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή”.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου (έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. και έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής), προκύπτουν τα παρακάτω:

α) τα χρήματα ήρθαν στην Ελλάδα προκειμένου να εξοφληθούν Έλληνες προμηθευτές, πιστωτές και υποχρεώσεις στην Ελλάδα και

β) πληρώθηκαν υποχρεώσεις στην Ελλάδα (προμηθευτές εσωτερικού) (υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα) στο διάστημα μεταξύ λήψης του δανείου και εξόφλησης αυτού, πολύ μεγαλύτερης αξίας από το ποσό του Δανείου, συνολικού ποσού τουλάχιστον 3.672.065,56 ευρώ στην χρήση 2014 και ποσού 861.230,20 € στην χρήση 2015, ως αναλύεται κατωτέρω.....

ήτοι:.....

- ποσό ύψους 2.494.995,66 ευρώ που έρχονται στην Ελλάδα και πληρώνονται προμηθευτές Εσωτερικού από τον εν λόγω λογαριασμό.

- ποσό ύψους 386.624,90 ευρώ που έρχονται στην Ελλάδα και πληρώνονται πιστωτές Εσωτερικού από τον εν λόγω λογαριασμό.

- ποσό ύψους 782.865,00 ευρώ που κατατίθενται στον λογαριασμό του Κου (τραπεζικά εμβάσματα στον λογιστή/συνεργάτη της ελεγχόμενης) στην Ελλάδα και τα οποία σκοπό έχουν να καλύψουν δαπάνες της ελεγχόμενης στο Εσωτερικό,

-ποσό ύψους 7.580,00 ευρώ για κάλυψη λοιπών ταμειακών αναγκών στην Ελλάδα.

Τα παραπάνω ποσά ανέρχονται σε 3.672.065,56 €”

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, ούτε από την οικία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει,

1. ότι ο ως άνω τραπεζικός λογαριασμός στην Deuschbank, με αριθμό, ανοίχθηκε αποκλειστικά για το σκοπό του δανείου ή αν ο λογαριασμός αυτός ήταν ήδη ανοιχτός πριν τη υπογραφήσα σύμβαση.

2. αν έλαβε χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία της προσφεύγουσας.

3. αν δόθηκε εντολή στην Γερμανική τράπεζα να εμβάσει ολόκληρο ή μέρος του ποσού του δανείου σε Ελληνική τράπεζα και σε ποιον λογαριασμό.

4. αν οι συγκεκριμένες πληρωμές που αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, έγιναν από τραπεζικό λογαριασμό εσωτερικού ή εξωτερικού, ούτε και αν οι συγκεκριμένες πληρωμές έγιναν σε τραπεζικούς λογαριασμούς στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή

5. αν έκαστη καταβληθείσα δόση του δανείου σε ποιες συγκεκριμένες πληρωμές αντιστοιχεί, αν δηλαδή, το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση υποχρεώσεων προς αλλοδαπούς προμηθευτές, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ή το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση υποχρεώσεων προς προμηθευτές – πιστωτές στην Ελλάδα, ως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή.

6. με ποιο τρόπο και που εξοφλήθηκε το ποσό του δανείου.

Επειδή, η αναφορά στην έκθεση ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ., ότι “Από την κίνηση του λογαριασμού 38 03 01 0000 διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων και ότι από αυτόν κατά την χρήση του 2014 και 2015 έγιναν οι παρακάτω πληρωμές” **δεν υποδηλώνει ότι οι πληρωμές τις οποίες επικαλείται ο φορολογικός έλεγχος έγινε από το ληφθέν δάνειο**, καθότι αυτός δεν περιγράφεται τι είναι «καταθέσεις όψεως ή»

Επειδή, η αναφορά στην έκθεση ελέγχου της έκφρασης “ ποσό ύψους ευρώ που έρχονται στην Ελλάδα” είναι ασαφής χωρίς ιδιαίτερη αναφορά πώς και από πού έρχονται.

Επειδή, εν προκειμένω λόγω της πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τον καταλογισμό χαρτοσήμου λόγω λήψης δανείου στο εξωτερικό, η προσφεύγουσα στερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη σε αυτήν παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./28.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να ενεργήσει αναλόγως.

ΔΕΔ 353/2019 ΑΘΗΝΑ

Σύμβαση δανείου στην αλλοδαπή – Κατάθεση ποσού δανείσματος σε Τράπεζα στην ημεδαπή

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την προσβαλλόμενη από 26/07/2018 και με αρ. πρωτ./..... πράξη υπολογισμού χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου ποσού 13.000,00€, εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο ποσού 2.600,00 €, καθώς και προσαύξηση ύψους 1.935,26 €, ήτοι συνολικό ποσό 17.535,26 €.

Την 25η Φεβρουαρίου 2017 συμβλήθηκε η εταιρεία με την επωνυμία «.....» (εφεξής η δανείστρια) με τον προσφεύγοντα για την κατάρτιση σύμβασης έντοκου δανείου ύψους έως 650.000,00 €. Η δανειακή σύμβαση συνήφθη στην αγγλική γλώσσα, με εφαρμοστέο δίκαιο Αγγλίας και Ουαλίας (άρθρο 17 συμβάσεως) και η επίλυση διαφορών προβλέφθηκε να διενεργηθεί με τους όρους του ICC στο Λονδίνο (άρθρο 18 συμβάσεως). Σκοπός της σύμβασης του έντοκου δανείου η χρηματοδότηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του προσφεύγοντος (άρθρο 1.2) στην Ελλάδα και ως εκ τούτου το ποσόν των 650.000,00 ευρώ εμβάσθη από την δανείστρια –αγγλική εταιρεία με έδρα το Λονδίνο – προς τον προσωπικό του λογαριασμό στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στην, την 01.03.2017 σύμφωνα με τον όρο του άρθρου 1 της σύμβασης που προβλέπει κατάθεση σε λογαριασμό που θα υποδείξει ο δανειζόμενος.

Η εν λόγω δανειακή σύμβαση τροποποιήθηκε δύο φορές, την 26.02.2017 και την 19.06.2018. Με την δεύτερη τροποποίηση, προβλέφθηκε στην πρώτη παράγραφο του 5ου άρθρου (5.1) με τίτλο «Πλήρης αποπληρωμή» πως η ολοσχερής εξόφληση κεφαλαίου και τόκων θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί έως την 30.06.2020. Κατόπιν, στην τρίτη παράγραφο του ίδιου άρθρου (5.3) προβλέφθηκε πως «Οι τυχόν αποπληρωμές δανείων και / ή πληρωμές τόκων σύμφωνα με το άρθρο 4.2 πρέπει να γίνονται από Τραπεζικό Ίδρυμα που εδρεύει στην Ευρωπαϊκή Ένωση με βαθμό αξιολόγησης (AAA), αποκλείοντας τις ελληνικές τράπεζες λόγω των περιορισμών ελέγχου κεφαλαίου που ισχύουν στην Ελλάδα».

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό ότι:

☒ Υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται, όταν, συντρεχουσών των λουπών προϋποθέσεων του νόμου, το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα (ΣτΕ 3639/2013, ΣτΕ 3150/1994, ΣτΕ 984, 1246/1992, ΣτΕ 1365/1990, ΣτΕ 4055,3282/1987, ΣτΕ 974,1236/1986, ΣτΕ 2905/1985, ΣτΕ 3311/1982)

☒ Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα συντρέχει και όταν, μεταξύ άλλων: αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα, εφόσον αυτό προβλεπόταν στην οικία σύμβαση (ΣΤΕ 3639/2013),

☒ Τα συναπτόμενα στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. **Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείου από τον δανειστή γίνεται στην Ελλάδα.**

☒ Σε περίπτωση συμβάσεως συναφθείσης στην αλλοδαπή, για την οποία διενεργήθηκε σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, περιλαμβάνουσα τα απαραίτητα στοιχεία, για την επιβολή του τέλους, **η εγγραφή αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα εάν η σύμβαση έχει αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία, κειμένη στην Ελλάδα ή υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα. (ΣΤΕ 3150/1994),**

Επειδή το ποσό του δανείου ύψους 650.000,00 € κατατέθηκε στις 01/03/2017 από την αλλοδαπή δανειστρία εταιρεία στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στην, την 01.03.2017.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι η κρινόμενη σύμβαση παράγει υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, **Επομένως νόμιμα καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 14 και 15 § 1 περ. α' του ΚΝΤΧ, αναλογικά τέλη χαρτοσήμου με συντελεστή 2%, οι δε σχετικοί ισχυρισμοί του, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της.....

ΔΕΔ 743/2019 ΑΘΗΝΑ

Σύμβαση μη εκτελεστή στην Ελλάδα

ΕΛΕΓΧΟΣ

..... καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου 260.000,00€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 52.000,00€ ευρώ, προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 130.000,00€ ευρώ, προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 26.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 468.000,00 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου καταλογίστηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 6/10/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 και 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης το πόσο των 13.000.000 ευρώ που μεταφέρθηκε από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς της Αγγλικής εταιρείας με την επωνυμία αποτελεί προϊόν δανεισμού και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε στη χρήση 2015 να υποβάλει δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ χαρτ/μου, συνολικού ποσού

312.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 α, δ του άρθρου 13 και της παρ. 1 α του άρθρου 15 του ΚΤΧ, το οποίο δεν έπραξε.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στην παρ.2γ της ΠΟΛ1027/1990 αναφέρεται:

«Ως "εκτελεστέα υποχρέωση" στην Ελλάδα, κατά την εύνοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβέννεται υποχρέωση του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται η πραγματούται η "εκτέλεση" υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης. Αυτά βεβαίως ισχύουν για τις πράξεις και των δύο συμβαλλόμενων αρκεί οι πράξεις αυτές να συνιστούν "εκτέλεση" υποχρέωσης, δηλαδή εκπλήρωση βαρύνουσας αυτούς παροχής.».

Επειδή, το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα όταν και η εκτέλεση του δανείου αυτού γίνεται, επίσης, στην αλλοδαπή. **Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην αλλοδαπή υπάρχει όταν και η παράδοση του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται, επίσης στην αλλοδαπή, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας περί καταρτίσεως της δανειακής σύμβασης στην αλλοδαπή.** Παράδοση, δε, του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη στην αλλοδαπή συντελείται όταν το δάνειο (προϊόν δανείου):

(α) παραδίδεται από τον αλλοδαπό δανειστή στον οφειλέτη ή στον εκπρόσωπο του στην αλλοδαπή ή (β) καταβάλλεται από τον αλλοδαπό δανειστή στην αλλοδαπή, δια καταθέσεως αυτού (του δανείου) σε λογαριασμό του οφειλέτη, τον οποίο αυτός έχει ανοίξει σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή. [...]

Η μη υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου των ανωτέρω δανείων δικαιολογείται εκ του ότι, τα δάνεια αυτά, συναπτόμενα και εκτελούμενα στην αλλοδαπή δεν έχουν υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 8§1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επ' αυτών. **Επίσης και η εγγραφή των παραπάνω δανείων, δηλαδή, των συναφθέντων και εκτελεσθέντων στην αλλοδαπή, στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα, κατ' άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, δεν δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου 8§1 του Κώδικα Χαρτοσήμου.** (σελ 200-201 Π. Ρέππας).

Επειδή, το πόρισμα του ως άνω ελέγχου καταγράφεται στην από 06/10/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 και 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος έκρινε ότι το πόσο των 13.000.000 ευρώ που μεταφέρθηκε από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς της Αγγλικής εταιρείας με την επωνυμία αποτελεί προϊόν δανεισμού και ότι η προσφεύγουσα όφειλε στη χρήση 2015 να υποβάλει δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ χαρτ/μου, συνολικού ποσού 312.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 α, δ του άρθρου 13 και της παρ. 1 α του άρθρου 15 του ΚΤΧ, το οποίο δεν έπραξε.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα (μητρική) κατέχει το 100% των μετοχών της Αγγλικής εταιρείας με την επωνυμία (θυγατρική) και έδρα στο
Επειδή, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα:

Στις 29/06/2015 από τον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην **Ελβετία και ειδικότερα στην τράπεζα** μετέφερε ποσό 6.000.000 € στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας στην Ελβετία που τηρεί η ως άνω Αγγλική θυγατρική της εταιρεία και από τον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην Ελβετία και ειδικότερα στην τράπεζα μετέφερε ποσό 3.000.000 € στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας στην Ελβετία που τηρεί η ως άνω Αγγλική θυγατρική της εταιρεία και.....

(σ.σ. όμοιες κινήσεις και στη συνέχεια).....

Επομένως, βάσει των ως άνω τραπεζικών κινήσεων προκύπτει ότι τη χρήση 2015, μεταφέρθηκε συνολικά το ποσό των 12.000.000 € από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς της Αγγλικής εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται (τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή) ότι οι ως άνω μεταφορές εδράζονται στην από 23/06/2015 σύμβαση διαχείρισης κεφαλαίων και επενδύσεων, που έχει συναφθεί στην Αθήνα μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω θυγατρικής της εταιρείας, σύμφωνα με την οποία στην Αγγλική εταιρεία ανατίθεται το έργο της διαχείρισης ενός επενδυτικού χαρτοφυλακίου για λογαριασμό της προσφεύγουσας και ότι κακώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 13.000.000€ που μεταφέρθηκε σύμφωνα με τα ως άνω ότι αποτελεί προϊόν δανεισμού της προσφεύγουσας προς την θυγατρική εταιρεία.

Επειδή, συγκεκριμένα από την ως άνω σύμβαση διαχείρισης κεφαλαίων και επενδύσεων προκύπτει ότι συμφωνήθηκαν και έγιναν αμοιβαία αποδεκτά μεταξύ άλλων τα εξής:..... (σ.σ. έργο διαχείρισης επενδυτικού χαρτοφυλακίου).....

Επειδή, η ως άνω σύμβαση έχει κατατεθεί ηλεκτρονικά την 20/07/2015 με αριθ. καταχ. με την κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16, άρθρου 8 ν.1882/1990 β' τριμήνου έτους 2015.

Επειδή, τις ως άνω περιγραφόμενες τραπεζικές κινήσεις η προσφεύγουσα τις παρακολουθεί /αποτυπώνει στον με αριθμ. λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. με ονομασία «.....». Η αιτιολογία των ως άνω κινήσεων όπως προκύπτει από το προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό του εν λόγω λογαριασμού είναι «ΚΤΘ ποσού για επενδυτική διαχείριση».

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει ενδεικτικά προσκομίσει τα με αριθ./2015 και/2015 τιμολόγια της αγγλικής εταιρείας που αφορούν «Αμοιβές για συμβουλές για κεφάλαια και διαχείριση επενδύσεων για τις περιόδους 01/07-30/09/2015 και 01/10-31/12/2015, αντίστοιχα, δυνάμει της από 23/06/2015 σύμβασης» ποσού 3.000,00GBP, έκαστο. Τα εν λόγω τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού 33.95.09001 την 30/09/2015 και την 31/2/2015, αντίστοιχα και έχει παρακρατηθεί φόρος 20% επί της καθαρής αξίας τους.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι «το κεφάλαιο των 12.000.000 € δεν κινήθηκε για μεγάλο χρονικό διάστημα στο πλαίσιο μιας ενεργητικής διαχείρισης όπως θα ανέμενε κανείς από τη σύμβαση που υπεγράφη μεταξύ τους» έκρινε ότι «ο σκοπός της από 23/06/2015 σύμβασης δεν ήταν η διαχείριση καθ' αυτού του κεφαλαίου» και εν συνεχεία χαρακτήρισε τον λογαριασμό «.....». ως δανειακό λογαριασμό μόνο με την αναφορά ότι η μεταφορά του ποσού των 13.000.000 € από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας προς τους τραπεζικούς

λογαριασμούς της Αγγλικής εταιρείας αποτελεί προϊόν δανεισμού, χωρίς να παραθέτει τα στοιχεία από τα οποία θεωρεί ότι υπάρχει σύμβαση δανείου και όχι άλλη νόμιμη σχέση (ΣΤΕ 190/2009).

Αντιθέτως από το περιεχόμενο της από 23/06/2015 σύμβασης αλλά και από την επισκόπηση των τραπεζικών λογαριασμών και των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ που τηρήθηκαν προκειμένου να απεικονίσουν την εκτέλεση της σύμβασης διαπιστώνεται ότι:.....

Επειδή, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείων εν γένει απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων: α. Η σύμβαση του δανείου να καταρτίζεται εγγράφως. Ως έγγραφο δε θεωρείται και η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.). β. Σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως ή περί του δανείου αυτού δεν έγινε εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα, στο οικείο τέλος χαρτοσήμου θα υποβληθεί η, περί του δανείου αυτού, εκδιδόμενη στην Ελλάδα σχετική εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., Σ.τ.Ε. 3914/1977). γ. Εάν η σύμβαση του δανείου καταρτίσθηκε στην αλλοδαπή, αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα μόνο εφόσον η εν λόγω δανειακή σύμβαση έχει υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα. Και υποχρέωση δε εκτελεστέα στην Ελλάδα υπάρχει όταν η καταβολή των χρημάτων (δηλαδή του προϊόντος του δανείου) στον οφειλέτη, εκ μέρους του δανειστή, έγινε στην Ελλάδα (άρθρο 8 παρ. 1 Κ.Τ.Χ., Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981).

Επειδή, από τα ως άνω αναλυτικά εκτεθέντα προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται σύμβαση δανείου που να έχει καταρτιστεί εγγράφως στην Ελλάδα και όλες οι μεταφορές χρημάτων έχουν εκτελεστεί στην αλλοδαπή, (Ελβετία) και ουδέποτε από τον Ιούνιο του 2015 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης έχει μεταφερθεί οποιοδήποτε ποσό από τους κρινόμενους ελβετικούς τραπεζικούς λογαριασμούς στην Ελλάδα. Οπότε για τις εν λόγω μεταφορές χρημάτων (αναλήψεις/καταθέσεις) δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§1 του Κ.Τ.Χ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο **προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας** περί μη υπαγωγής του ποσού των 13.000.000 € που εμφανίζεται στη χρέωση του λογαριασμού «.....», τη χρήση 2015, σε τέλη χαρτοσήμου, **βασίμως προβάλλεται.**

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή.....

ΔΕΔ 2533/2019 ΑΘΗΝΑ

Απορριψη επιφύλαξης υποχρέωσης καταβολής χαρτοσήμου σύμβασης υπογραφείσας στο εξωτερικό αλλά εκτελεσθείσας στην Ελλάδα

ΔΗΛΩΣΗ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, η με αριθμ. πρωτ./12-12-2018 Δήλωση Επιφύλαξης της Εταιρείας επί της από 12.12.2018 Δήλωσης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου Δανείου.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία, **υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ με επιφύλαξη** η οποία έλαβε αρ. πρωτ., την από 12.12.2018 **Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου Δανείου**, με την οποία απέδωσε τέλος χαρτοσήμου ποσού 1.000.000€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 200.000€, ήτοι συνολικά ποσό 1.200.000,00€, για αξία δανείου συνολικής αξίας 50.000.000,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία συνήψε στις 22.02.2017 στη Βασιλεία της Ελβετίας με την συγγενή αυτής εταιρεία, σύμβαση δανείου, δυνάμει της οποίας έλαβε συνολικά δάνειο (Πιστωτική Διευκόλυνση), ύψους 90.000.000,00 € το οποίο εκταμιεύτηκε ολόκληρο στις 03.04.2017 με σκοπό:

α) την χρηματοδότηση των υποχρεώσεων προκαταβολής του δανειολήπτη συνολικού ύψους 50.000.000,00 €, σύμφωνα με την σύμβαση παραχώρησης **που θα υπογραφεί σε σχέση με στην Ελλάδα** και

β) την εξόφληση της τρέχουσας χρεωστικής θέσης του Δανειολήπτη στην Παγκόσμια Συγκέντρωση Ρευστών Διαθεσίμων.

Σύμφωνα με τον όρο 3 της ανωτέρω σύμβασης, για την εξυπηρέτηση του δανείου θα χρησιμοποιείται ο τραπεζικός λογαριασμός που τηρείται από τον Δανειολήπτη στην

Σε συνέχεια των όσων ορίζονταν στην ανωτέρω σύμβαση δανείου, η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε στις 23.03.2017, με έκαστη των εταιρειών (εφεξής) και » (εφεξής), σύμβαση (εφεξής «Σύμβαση Α» και «Σύμβαση Β» αντίστοιχα).

Οι ανωτέρω εταιρείες και είχαν αποκτήσει το δικαίωμα της δυνάμει των από Συμβάσεων Παραχώρησης, τις οποίες συνήψε έκαστη εξ αυτών με το Ελληνικό Δημόσιο, με αντικείμενο και οι οποίες κυρώθηκαν με τον αρ. /2016 Νόμο (ΦΕΚ).

Στα πλαίσια των ανωτέρω Συμβάσεων Παραχώρησης, η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να καταβάλει σε έκαστη των ως άνω αντισυμβαλλομένων εταιρειών ως προκαταβολή για τις μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωμής, το ποσό των 25.000.000,00 € σε λογαριασμούς μεσεγγύησης που τηρούσαν στην

Όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στη Δ.Ο.Υ έγγραφα, ήτοι τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, τα εν λόγω ποσά μεταφέρθηκαν αρχικά στις 03.04.2017 σε λογαριασμούς μεσεγγύησης της εταιρείας στην και στις 11.04.2017 **κατατέθηκαν σε λογαριασμούς των εταιρειών και στην ίδια τράπεζα.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στην παρ.2γ της ΠΟΛ.1027/1990 αναφέρεται:

«Ως "εκτελεστέα υποχρέωση" στην Ελλάδα, κατά την εύνοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβένεται υποχρέωση του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται η πραγματούται η "εκτέλεση" υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης. Αυτά βεβαίως ισχύουν για τις πράξεις και των δύο συμβαλλόμενων αρκεί οι πράξεις αυτές να συνιστούν "εκτέλεση" υποχρέωσης, δηλαδή εκπλήρωση βαρύνουσας αυτούς παροχής.».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η χορήγηση πιστώσεων (όπως είναι η χορήγηση δανείων), υπάγεται κατ' αρχήν στο φόρο προστιθέμενης αξίας ως παροχή υπηρεσιών, από τον οποίο όμως απαλλάσσεται, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 κγ' του ν. 2859/2000.

.....

Επειδή, από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό ότι, από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/1986 και εντεύθεν, οι συμβάσεις σύναψης δανείου μεταξύ επιχειρήσεων εξακολουθούν να υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου εφόσον περιέχουν υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, (βλ. όλως ενδεικτικώς ΣτΕ 3639/2013, 124/2014), οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής των κρινόμενων συμβάσεων χορήγησης δανείων σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω υπαγωγής τους στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000, με το οποίο καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως η παροχή υπηρεσιών, πρέπει να απορριφθούν ως ερειδόμενοι σε εσφαλμένη νομική εκδοχή.

Επειδή, από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό ότι, υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα συντρέχει και όταν, μεταξύ άλλων αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα, εφόσον αυτό προβλεπόταν στην οικία σύμβαση (ΣτΕ 3639/2013),

Η δανείστρια είχε υποχρέωση να καταθέσει το προϊόν του δανείου σε λογαριασμό της δανειζόμενης, ο οποίος ανοίχτηκε για το σκοπό αυτό στην τράπεζα της αλλοδαπής, η δε τράπεζα της αλλοδαπής, σύμφωνα πάντα με τους όρους του δανείου, είχε υποχρέωση να εμβάσει αυθημερόν το ποσό του δανείου σε λογαριασμό τον οποίο διατηρούσε η δανειζόμενη στην ίδια τράπεζα στην Ελλάδα (ΣτΕ 124/2014),

Περαιτέρω, το δάνειο, που συνάφθηκε στην αλλοδαπή και εκτελέσθηκε επίσης στην αλλοδαπή, δεν θεωρείται ως δάνειο απαλλασσόμενο από τα τέλη χαρτοσήμου, αλλά ως δάνειο, μη υπαχθέν στα εν λόγω τέλη, λόγω της χωρικότητας του φόρου χαρτοσήμου. Κατόπιν αυτού, το ανωτέρω δάνειο, δηλαδή το συναφθέν και εκτελεσθέν στην αλλοδαπή, εάν εξοφληθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην Ελλάδα, με οποιονδήποτε τρόπο, θα υπαχθεί στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω δάνειο έχει, κατά το άρθρο 8 § 1 του Κ.Τ.Χ υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα (άρθρα 13 § 1β και 15 § 1β Κ.Τ.Χ., - Πρβλ. ΣτΕ 3914/1977). **Ως εξόφληση δε του δανείου αυτού στην Ελλάδα θεωρείται επίσης και η πίστωση αυτού, εν όλω ή εν μέρει, στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. ΣτΕ 58/1984, 2151/1984, κ.λπ.).**

Επειδή, στην κρινόμενη από 22.02.2017 υπογραφείσα σύμβαση ανακυκλούμενου δανείου (revolving loan) της προσφεύγουσας εταιρείας με τη συγγενή αυτής με ανώτατο όριο δανεισμού το ποσό των € 90.000.000, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στην εν λόγω σύμβαση σκοπός αυτής ήταν, **από το συνολικό ποσό του δανείου ποσό ύψους € 50.000.000 να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη συγκεκριμένων υποχρεώσεων της Εταιρείας, οι οποίες απέρρεαν από δύο συμβάσεις παραχώρησης που επρόκειτο να εκτελεστούν στην Ελλάδα**, ενώ το λοιπό ποσό του δανείου, ύψους € 40.000.000, θα χρησιμοποιούνταν για την κάλυψη δανειακών υποχρεώσεων της Εταιρείας προς τράπεζα του εξωτερικού.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16-4-2019 έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε με την συγγενή της την κρινόμενη σύμβαση δανείου, **προκειμένου να λάβει την αναγκαία χρηματοδότηση για τις επενδύσεις που θα πραγματοποιούσε στην Ελλάδα** σχετικές

με την εκμετάλλευσησε συγκεκριμένα στην Ελλάδα, για τις οποίες υπέγραψε στη συνέχεια στην Ελλάδα τις σχετικές συμβάσεις παραχώρησης με τις Ελληνικές εταιρείες με Α.Φ.Μ και με Α.Φ.Μ

Επειδή η κύρια σύμβαση και οι υπογραφείσες στη συνέχεια στην Ελλάδα σχετικές συμβάσεις, έχουν αντικείμενο σε κινητή και ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα, **υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφοράς ΟΓΑ στην Ελλάδα,**

3078/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ. /13-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλος χαρτοσήμου ποσού 48.288,40€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 9.657,68 πλέον πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 24.144,20€ και πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 4.828,84€, ήτοι συνολικό ποσό 86.919,12 ευρώ.

Η διαφορά χαρτοσήμου προέκυψε διότι **ο τηρούμενος λογαριασμός 33.11.000.00 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά» με δικαιολογία εγγραφής «Χρήση σύμβασης με» θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι πρόκειται για δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 , 15 παρ.1α & 5γ του Π.Δ.28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ..**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου [Ν.Δ 28-7-1931, φ. 239 Α'] ορίζεται ότι: **«Έγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν ή ακίνητον περιουσίαν κειμένην εν Ελλάδι ή υποχρεώσεις εκτελεστέας εν αυτή, συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή, αλλ' ουχί ενώπιον ελληνικής αρχής επί πληρωμή του οικείου τέλους, υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη υπό τας κατωτέρω διακρίσεις: α) ... β)....».**

Επειδή στο άρθρο 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση κατέθεσε αλλά και έλαβε διάφορα ποσά, σύμφωνα με τη σύμβαση Διαχείρισης διαθεσίμων από εταιρεία του ιδίου ομίλου (.....).

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι οι χρηματικές δοσοληψίες, που απορρέουν από σύμβαση διαχείρισης διαθεσίμων με τηνγια την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, παρακολουθούνται στον τεταρτοβάθμιο λογαριασμό της Γενικής Λογιστικής «Βραχυπρόθεσμές

απαιτήσεις κατά» με κωδικό λογαριασμού 33.11.000.00 και αιτιολογία λογιστικής εγγραφής «Χρήση σύμβασης με

Στην χρέωση του λογαριασμού εμφανίζονται τα δανεισθέντα ταμειακά πλεονάσματα από την προσφεύγουσα προς τηνΓαλλίας (Κεντρική Εταιρία) καθώς και οι αποπληρωμές των ληφθέντων δανείων από την προσφεύγουσα προς την Κεντρική Εταιρία.

Στην πίστωση του λογαριασμού εμφανίζονται τα δανεισθέντα ποσά από την Κεντρική Εταιρία προς την προσφεύγουσα καθώς και αποπληρωμές των ληφθέντων δανείων από την Κεντρική Εταιρία προς την προσφεύγουσα.

Για την εξυπηρέτηση της προαναφερθείσας διαχείρισης διαθεσίμων (μεταφορές χρηματικών ποσών κεφαλαίων) η προσφεύγουσα διατηρεί τον αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό (ΑΡ. ΛΟΓ. FR.....) στην Societe General στη Γαλλία.

Επειδή για την κατηγορία συναλλαγών όπου η προσφεύγουσα λαμβάνει ποσά βάσει της προαναφερθείσας σύμβασης (σύμβαση με) από την Κεντρική Εταιρία, τα οποία είτε μεταφέρονται αυθημερόν σε λογαριασμό που διατηρεί στην Ελλάδα, είτε με αυτά πραγματοποιούνται αποπληρωμές προμηθευτών στην Ελλάδα, ο έλεγχος έκρινε ότι ο λογαριασμός (αρ.) χρησιμοποιείται ως απλός ενδιάμεσος λογαριασμός και ότι τα σχετικά με την σύμβαση ποσά ήταν καταβλητέα και η εξόφληση γινόταν στην Ελλάδα αφού τελικός προορισμός των ποσών ήταν ο λογαριασμός που τηρούσε η προσφεύγουσα στην Ελλάδα ή η αποπληρωμή πιστωτικών υπολοίπων Προμηθευτών.

Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. σε περίπτωση σύμβασης δανείου συναφθείσας με ιδιωτικό έγγραφο στην αλλοδαπή, για την οποία παρίσταται σχετική εγγραφή στα βιβλία της οικείας επιχείρησης, περιλαμβάνουσα τα απαραίτητα στοιχεία για την επιβολή του τέλους, η εγγραφή αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα (βλ. ΣτΕ 190/2009, 6172, 4287/1995, 3150/1994, 2073/1989, 1086/1981), εάν η σύμβαση περιέχει υποχρεώσεις εκτελεστές σ' αυτή, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν τα οφειλόμενα χρήματα αποστέλλονται στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα (βλ. ΣτΕ 3639/2013, πρβλ. και ΣτΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982).

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με την απόφαση/2018 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ρητά αναφέρεται (σκέψη 9) ότι υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν, συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου, το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα.

Επειδή οι καταβολές από την Κεντρική Εταιρία προς την προσφεύγουσα, οι οποίες αφορούν εξόφληση δανείου προς αυτήν, συνιστούν απορρέουσες εκ της δανειακής σύμβασης υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα **επειδή τα κεφάλαια αυτά μπορούσαν να τεθούν στην διάθεση της προσφεύγουσας εταιρείας μόνο στην Ελλάδα.**

Επειδή από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου σε σχέση με τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι στην προκείμενη περίπτωση η δανειακή σύμβαση έγινε στην αλλοδαπή **και η εκτέλεσή της για τις υπό κρίση πράξεις θεωρείται ότι έγινε στην Ελλάδα**, καθόσον είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/05/2019 και με IDέκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΩΝ

ΔΕΔ 1787/2019 ΑΘΗΝΑ

Τυπική πλημμέλεια από τον έλεγχο

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τον υπ' αριθ./2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό χαρτοσήμου δοσοληπτικών λογαριασμών, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας: 1) τέλη χαρτοσήμου ποσού 539.059,13€, πλέον πρόστιμο άρθρ. 58 Ν 4174/2013 ποσού 269.529,57 €, πλέον τόκους αρθ. 53 Ν 4174/2013 ποσού 236.107,89€, ήτοι συνολικό ποσό 1.044.696,59 €, 2) εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 107.811,83€, πλέον πρόστιμο άρθρ. 58 Ν 4174/2013 ποσού 53.905,91 €, πλέον τόκους αρθ. 53 Ν 4174/2013 ποσού 47.221,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 208.939,32€, με συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 1.253.635,91€.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου προέκυψαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου που αναγράφεται στην από 21/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου αρθ. 15 ΚΤΧΝ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ και

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις Κ.Ν.Τ.Χ καθώς και των ΠΟΛ 1159/2011 και 1038/2012, δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012- 31/12/2012 έχουν πραγματοποιηθεί από παλαιότερα έτη, άλλα και στο τρέχον έτος ταμειακές διευκολύνσεις από την εταιρεία προς εταίρους (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), όπου συμμετέχει η ελεγχόμενη (χρεώστες), από εταίρους που συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο αυτής (πιστωτές), καθώς και από άλλους διάφορους πιστωτές, όπως αναλυτικά αναφέρεται στους κατωτέρω δοσοληπτικούς λογαριασμούς:

.....

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε Δήλωση Τελών Χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 ως όφειλε και ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε το αναλογούν Τέλος Χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων, προστίμων & τόκων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2523/1997 του Ν.4174/2013 & του Ν.4512/2018.

Για τον υπολογισμό του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου το οποίο προέκυψε στις 31/12/2012, όπως απεικονίζεται ανωτέρω, όπου αποτελεί και την διαφορά για υπαγωγή σε χαρτόσημο.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπουν σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές 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 πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση Δανειστή και οφειλέτη. (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). **Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).**

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί κατά νόμο τις προϋποθέσεις και χαρακτηρίζεται εκ του λόγου τούτου ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω κατά περίπτωση τέλη χαρτοσήμου **με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων**, ήτοι:

α) **από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο**, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων. Θα πρέπει δηλαδή να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κάθε δε ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι έναντι του άλλου, **όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης, και**

β) **να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες** από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 21/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου αρθ. 15 ΚΤΧΝ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ και
....., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 έχουν πραγματοποιηθεί από παλαιότερα έτη, άλλα και στο τρέχον έτος ταμειακές διευκολύνσεις από την εταιρεία προς εταίρους (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), όπου συμμετέχει η ελεγχόμενη (χρεώστες), από εταίρους που συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο αυτής (πιστωτές), καθώς και από άλλους διάφορους πιστωτές.

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου τα υπόλοιπα των λογαριασμών διαμορφώθηκαν και από τα δεδομένα προγενέστερων χρήσεων.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, τα γεγονότα, τα στοιχεία τα οποία οδήγησαν στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, δεν παρατίθενται αναλυτικά οι εγγραφές στους λογαριασμούς ώστε να προκύπτουν με σαφήνεια οι εγγραφές – διευκολύνσεις του έτους 2012 καθώς και αυτές που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις. Επίσης δεν αναφέρεται αν έχουν υποβληθεί δηλώσεις τελών χαρτοσήμου για τις προηγούμενες χρήσεις, καθόσον εν προκειμένω θα πρέπει να καταλογιστούν τα τέλη χαρτοσήμου που οφείλονται για τις συγκεκριμένες κινήσεις των λογαριασμών του έτους 2012.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη τελών χαρτοσήμου είναι τυπικώς πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 **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.**

Β) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικο

μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τυπικούς λόγους.

ΔΕΔ 605/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

α)..... καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου 248.322,69, ΟΓΑ χαρτοσήμου 49.664,53 ευρώ, προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 124.161,34 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 103.327,07 ευρώ, προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 24.832,26 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 20.665,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 570.973,30 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 04/09/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου & εισφοράς χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ της

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«3.1. Επί των ταμειακών διευκολύνσεων – Χαρτόσημο 1,2%.....»

3.2. Επί των δανειακών τρεχόμενων δοσοληπτικών λογαριασμών – Χαρτόσημο 2,4%

Στον λογαριασμό «.....» καταχωρούνται οι αναλήψεις χρημάτων της ελεγχόμενης από την μητρική της εταιρεία και αντίστοιχα οι καταθέσεις χρημάτων της ελεγχόμενης προς την μητρική της εταιρεία.

Για τις παραπάνω συναλλαγές στο τέλος της προηγούμενης χρήσης δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις χαρτοσήμου. Ο παραπάνω λογαριασμός περιλαμβάνει χρηματικές δοσοληψίες από καταθέσεις χρημάτων και όχι εμπορικές συναλλαγές. Δηλαδή αφορά χρηματικές δοσοληψίες οι οποίες δεν καλύπτονται από φορολογικά στοιχεία και δεν αναφέρονται στον πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών. Συνεπώς, χαρακτηρίζεται ως δανειακός τρεχόμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ. υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% το οποίο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού είτε του πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Ο έλεγχος λαβών υπόψη τα παραπάνω διαπίστωσε ότι οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού το οποίο ανέρχεται την 19-08-2013 σε 11.227.606,82 ευρώ. Τα σύνολο των χρεώσεων, των πιστώσεων και των υπολοίπων αναλυτικά προκύπτουν ανά εγγραφή στην συνημμένη ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Νο 4....».

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή.....

Στην παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο έκτο του άρθρου 15 του Κώδικα ορίζεται ότι:

«Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσηκόν τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή, όπως συνάγεται από τον συνδυασμό των διατάξεων, που περιέχονται στα άρθρα 361, 874 ΑΚ, 112 ΕισΝΑΚ, 669 ΕμπΝ, 47 και 64 έως 67 του ΝΔ της 17.7/13.8.1923 «περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιριών», αλληλόχρεος λογαριασμός υφίσταται, όταν δύο συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία, το ένα, τουλάχιστον, έχει την εμπορική ιδιότητα, συμφωνούν, ότι οι μεταξύ τους δοσοληψίες και απαιτήσεις, που θα προκύπτουν (και από τις δύο πλευρές) από τις μεταξύ τους συναλλαγές, δεν θα επιδιώκονται χωριστά και μεμονωμένα, αλλά θα καταχωρούνται σε έναν κοινό χρεοπιστωτικό λογαριασμό, με τον τύπο και τη μορφή χρεοπιστωτικών κονδυλίων..... (ΑΠ Ολ 31/1997 ΝοΒ 46,193, ΑΠ 857/2006 ΝοΒ 2007,705, ΑΠ 192/2005 ΕλλΔνη 47,458, ΑΠ 1217/1995 ΕλλΔνη 39,817, ΑΠ 1524/1991 ΕλλΔνη 34,313). Οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές μεταξύ τους, χάνουν την ατομικότητά τους και αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (ΕφΑθ 2147/2013, 1607/2007, Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 του Ν.Δ 3717/1957 συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, δηλαδή οπωσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεοπιστώσεις μεταξύ δύο **προσώπων αλλά μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός"**, που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. (ΣΤΕ 3313/1987, 3088/1985, ΣΤΕ1701/1990, ΣΤΕ 2911/1993 ΕφΑθ 1794/2014, ΣΤΕ 132/2016).

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών, αλλά και αναλήψεις. Συντρεχούσης της ανωτέρω προϋπόθεσης, τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1076, 2968/1979). Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός.

Ενώ επίσης δεν θεωρείται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979).

Απαιτείται δηλαδή, για να υπάρχει αλληλόχρεος λογαριασμός, να υφίσταται η δυνατότητα της δημιουργίας από κάθε μέρος απαιτήσεων και οφειλών, οι οποίες όμως πρέπει να προκύπτουν κατά τέτοιο τρόπο, **ώστε να μην καθορίζουν από την αρχή, ποιο από τα μέρη τη σύμβασης θα είναι οφειλέτης ή πιστωτής του άλλου, όταν θα γίνει η τελική εκκαθάριση των δοσοληψιών τους** (ΑΠ 79/1995, ΜΠρΘεσ 1610/2016).

Επειδή το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο βάσει των διατάξεων και των σχετικών θέσεων της Διοίκησης αντιμετωπίζεται ως εξής:

«1. Με την ανωτέρω διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, όπως προαναφέρθηκε, ότι το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο υφίσταται κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους του, κατά περίπτωση, χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου στην οποία αυτό μεταφέρεται.

2. Όπως έχει κριθεί (Υπ. Οικ. Τ. 3812/Πολ. 257/1955, Εγκ. 128/1955 και Πρωτοβ. Πειρ. 1784/1965), ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογούμενου, για το λόγο, ότι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου αποβλέπουν στη διευκόλυνση των φορολογούμενων και όχι στην επιβάρυνσή τους. Συνεπώς, το υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού μιας διαχειριστικής περιόδου εάν μεταφερθεί, κατά την κρίση του φορολογούμενου, στην επόμενη χρήση, επίσης, σε δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, το υπόλοιπο αυτό θα ληφθεί υπόψη, για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου, προκειμένου να υπολογισθεί το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κατά το τέλος της χρήσης της διαχειριστικής περιόδου (Πρβλ. Δευτ. Αθ. 865/1965). Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση, σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3%, κατά περίπτωση...». (Π.ΡΕΠΠΑ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ).

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα τέλη χαρτοσήμου στους παρακάτω λογαριασμούς:

.....

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Α) Ο έλεγχος έκρινε ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό τον λογαριασμό
 «.....» λαμβάνοντας υπόψη αθροιστικά (αναφερόμενη ως κατάσταση 4 στην οικεία έκθεση
 ελέγχου) τις κινήσεις από τους λογαριασμούς:

..... «.....» «.....»

Συγκεκριμένα προσδιορίστηκε τέλος χαρτοσήμου στο μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού που προέκυψε από την ενοποίηση των δύο ως άνω λογαριασμών (ως κατάσταση 4 της οικείας έκθεσης ελέγχου) το οποίο ανέρχεται την 19-08-2013 σε 11.227.606,82 ευρώ. Στο εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται και το ποσό των 6.646.288,36 ευρώ, το οποίο αποτελεί το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού
 «.....», το οποίο μεταφέρεται από την προηγούμενη χρήση 2012.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής την εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και συγκεκριμένα ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ως προς τον λογαριασμό «.....» ισχυρίζεται την εσφαλμένη ερμηνεία από τον έλεγχο των όρων της Συμβάσεως της Εταιρείας με την αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση «.....».

Συγκεκριμένα δυνάμει του από 01.01.2012 ιδιωτικού συμφωνητικού με αριθμό θεώρησης στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2012, η εταιρεία ανέθεσε σε αυτή την δια λογαριασμό της διαπραγμάτευση και σύναψη συμβάσεων με τρίτους (ταξιδιωτικά γραφεία, πράκτορες) την αντιπροσώπευσή της καθώς και την δια λογαριασμό της διενέργεια εισπράξεων χρηματικών ποσών στα πλαίσια εκτέλεσης της σύμβασης, οι οποίες εισπράξεις θα αποδίδονται στην εταιρεία εντός δέκα πέντε ημερών από την πραγματοποίησή τους. Ως συμβατικό αντάλλαγμα της συμφωνήθηκε ποσοστιαία προμήθεια 0,5% επί του κύκλου εργασιών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο στον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο ισχυρίζεται ότι στον λογαριασμό όπου παρακολουθείται η εν λόγω συμβατική σχέση δεν περιλαμβάνεται κανένα ποσό κατάθεσης ή ανάληψης, καθώς οι χρεώσεις αφορούν σε χρηματικά ποσά που καταβάλλονταν από τους δικούς της πελάτες για τα οποία έχει εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και οι δε πιστώσεις αφορούν την απόδοση των ποσών που η εταιρεία «.....» όφειλε στην εταιρεία στο πλαίσιο της ίδιας σύμβασης πλην της προμήθειας της. Ο εμπορικός χαρακτήρας του εν λόγω λογαριασμού δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο της προηγούμενης χρήσης και ως προς τον λογαριασμό αυτό δεν διαπιστώθηκαν διαφορές τελών στην χρήση 2012.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η υπό κρίση σύμβαση, η οποία σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία αναφέρεται ως «σύμβαση εμπορικής συνεργασίας», συμπεριλαμβάνεται στην με αριθμ.πρωτ...../2012 κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 του ν.1882/1990 που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ. Επισημαίνεται ότι στα πλαίσια της εν λόγω σύμβασης η εταιρεία αμείβεται με προμήθεια 0,5 % επί των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας και στην υπό κρίση χρήση, καταβλήθηκε προμήθεια (management fees) ύψους 130.238,17 ευρώ, γεγονός το οποίο ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε (ως έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ.21) .

Επειδή με τον υπό κρίση έλεγχο ο λογαριασμός «.....» χαρακτηρίζεται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός μόνο με την αναφορά ότι πρόκειται για αναλήψεις και

καταθέσεις μεταξύ των εταιρειών, χωρίς να παραθέτει τα στοιχεία από τα οποία θεωρεί ότι υπάρχει σύμβαση δανείου και όχι άλλη νόμιμη σχέση (ΣΤΕ 190/2009).

Αντιθέτως από το περιεχόμενο της ως άνω σύμβασης αλλά και από την επισκόπηση του λογαριασμού που τηρήθηκε προκειμένου να απεικονίσει την εκτέλεση της σύμβασης διαπιστώνεται ότι:

α) η εν λόγω σύμβαση δεν έχει ως αντικείμενο την δόση ορισμένου ποσού και την συμφωνία απόδοσης του, ήτοι δεν έχει δανειακό χαρακτήρα, αλλά το αντικείμενο αυτής είναι εμπορικού χαρακτήρα καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία αναθέτει στην «.....» λόγω της εμπειρίας και της εξειδίκευσης στον κλάδο των ξενοδοχείων και ειδικότερα στη διαπραγμάτευση και σύναψη συμβάσεων, την σύναψη συμβολαίων με τους πελάτες της και την είσπραξη για λογαριασμό της με οριζόμενη αμοιβή-προμήθεια για την εν λόγω ανάθεση.

β) τόσο στην σύμβαση, όσο και από την κίνηση του υπό κρίση λογιστικού λογαριασμού δεν υπάρχει εναλλαγή των συμβαλλόμενων μερών από δανειστή σε οφειλέτη. Αντιθέτως σε κάθε περίπτωση από την συνολική επισκόπηση του λογαριασμού (ως αυτός απεικονίζεται στην κατάσταση 4 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ως και στο προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «.....» της υπό κρίση χρήσης αλλά και της προηγούμενης χρήσης) εμφανίζεται να έχει συνεχώς χρεωστικό υπόλοιπο, ήτοι απεικονίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία να έχει απαίτηση προς την «.....» και το εν λόγω επιβεβαιώνεται από το περιεχόμενο της σύμβασης σύμφωνα με την οποία η «.....» έχει υποχρέωση την απόδοση των εισπράξεων με μόνη παρακράτηση την συμφωνηθείσα προμήθεια-αμοιβή της. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979).

Κατόπιν των ανωτέρω ο υπό κρίση λογαριασμός, δεν αποτελεί "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός" που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, καθώς αφενός η υπό κρίση σύμβαση δεν είναι δανειακή αφετέρου η κίνησή του τηρούμενου λογαριασμού δεν έχει τέτοιο περιεχόμενο, αλλά **ούτε και από τον έλεγχο αποδείχθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός έχει τα χαρακτηριστικά της δανειακής σύμβασης** πλην της απλής αναφοράς ότι υφίστανται καταθέσεις και αναλήψεις μεταξύ των δύο εταιρειών για τις οποίες κρίνει ότι επειδή δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία μεταξύ των δύο εταιρειών, οι εν λόγω κινήσεις αφορούν αποκλειστικά συναλλαγές δανειακού χαρακτήρα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ενοποιημένος από τον έλεγχο λογαριασμός «.....» δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός καθώς :

α) ο λογαριασμός «.....», ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν αποτελεί δανειακός τρεχούμενος λογαριασμός διότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ΚΝΤΧ και την σχετική επ' αυτών νομολογία,

β) ο λογαριασμός «.....» κινήθηκε μόνο στην χρήση 2012, από άλλη νόμιμη αιτία, πέραν της προαναφερθείσας σύμβασης, ενώ στην χρήση 2013 στον εν λόγω λογαριασμό δεν πραγματοποιήθηκε καμία κίνηση πέραν της μεταφοράς του υπολοίπου έναρξης (01/01/2013) ποσού 6.646.288,36 το οποίο εμφανίζεται και ως υπόλοιπο λήξης της (31/12/2013).

Δεδομένου ότι:

-από τον προγενέστερο έλεγχο της χρήσης 2012, ως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο εν λόγω λογαριασμός δεν αποτέλεσε βάση επιβολής τελών χαρτοσήμου και σε κάθε περίπτωση δεν χαρακτηρίστηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, -στην υπό κρίση χρήση, δεν πραγματοποιήθηκε στον εν λόγω λογαριασμό καμία κίνηση, ενώ και ο ως άνω λογαριασμός με τον οποίο ενοποιήθηκε, ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν δύναται να χαρακτηριστεί δανειακός, ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ περί μεταφερόμενου χρεωστικού υπολοίπου στην επόμενη διαχειριστική περίοδο ή περί επιβολής τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου καθότι οι εν λόγω διατάξεις αναφέρονται σαφώς «επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών».

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής του λογαριασμού «.....», σε τέλη χαρτοσήμου, βασίμως προβάλλεται.

ΔΕΔ 1565/2019 ΑΘΗΝΑ

Έκθεση ελέγχου αόριστη

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τις με αριθμό,,,, &/2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 & 2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ποσού τελών χαρτοσήμου (πλέον ΟΓΑ) πλέον πρόσθετου φόρου.

Οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 20.12.18 έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου φορολογικών ετών 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 & 2017, της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα ως άνω έτη «...εμφάνιζε στα τηρούμενα βιβλία της κινήσεις (χρεώσεις και πιστώσεις) των παρακάτω λογαριασμών λογιστικού **σχεδίου ο οποίος χαρακτηρίζεται ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15§1α & 15§5γ του ΚΝΤΧ:** 33.95.00.0000 & 53.98.00.0000.... Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατέβαλε και έπαιρνε καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων από τις εταιρείες και (εταιρείες στις οποίες μέτοχοι είναι οι μέτοχοι της ελεγχόμενης εταιρείας) **Από την κίνηση των λογαριασμών αυτών προκύπτει υποκρυπτόμενος δανεισμός και από τα βιβλία τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται δανεισμός μεταξύ των εταιριών.** Είναι τρεχούμενος δοσοληπτικός τόσο ο λογαριασμός με την εταιρεία όσο και με την εταιρεία με το πραγματικό γεγονός της χρεοπίστωσης των λογαριασμών αυτών σε όλες τις ελεγχόμενες περιόδους όπως αυτό το κρίνει ο έλεγχος από τις κινήσεις στα βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας, παρότι τηρήθηκαν δύο χωριστοί λογαριασμοί για κάθε μία από αυτές, ήτοι ένας χρεωστικός και ένας πιστωτικός...»

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

.....Για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει η κατάθεση να γίνεται, χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης, 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, 4463/1997, κλπ.). Η παραμονή, δε, των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και, συνεπώς, δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (Σ.τ.Ε. 870/1979).

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, προκειμένου περί συμβάσεων δανείου, για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές - πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης (ΣτΕ 2047/1978, 1701/90, 2683/1988, 2761/1982, 1288/1989, 190/2009, 2911/1993, 2134/1987). Τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία (όταν αυτή λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις, συνάγεται ότι **σε τέλος χαρτοσήμου** δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε «τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός», δηλαδή οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεοπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων που τελούν ως προς κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη, εναλλασσόμενη εκάστοτε, θέση δανειστή και οφειλέτη, **αλλά μόνο ο «τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός», που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου.**

Επειδή σύμφωνα με το πόρισμα της από 20.12.18 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 & 2017, της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, η προσφεύγουσα εμφάνιζε στα τηρούμενα βιβλία της στους λογαριασμούς 33.95.00.0000 & 53.98.00.0000 κινήσεις βάσει των οποίων η προσφεύγουσα κατέβαλε και έπαιρνε ποσά από τις εταιρείες και, των οποίων μέτοχοι είναι οι μέτοχοι της προσφεύγουσας, και από την κίνηση των λογαριασμών αυτών στοιχειοθετείται υποκρυπτόμενος δανεισμός μεταξύ των εταιρειών. Ο έλεγχος έκρινε ότι είναι τρεχούμενος δοσοληπτικός τόσο ο λογαριασμός με την εταιρεία όσο και με την εταιρεία

Επειδή, με βάση την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, **δεν συνάγεται ότι για τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας στους λογαριασμούς 33.95.00.0000 & 53.98.00.0000 που επικαλείται ο έλεγχος, προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ, ώστε οι εγγραφές αυτές να αποτελέσουν απόδειξη της έγγραφης κατάρτισης δανειακής σύμβασης και η προσφεύγουσα να καταστεί υπόχρεη σε υποβολή δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου.**

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, 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, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.**

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, **η υπό κρίση έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη** και συνεπώς κρίνεται ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Αποφασίζουμε

Τη αποδοχή

ΔΕΔ 1138/2019 ΑΘΗΝΑ

Λογαριασμοί επί αποδόσει (κα 35)

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας, τέλη χαρτοσήμου ύψους 7.068,16 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 1.413,63 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ύψους 7.956,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 16.438,64 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. 28/1931 Κ.Τ.Χ. ΦΕΚ Α 239/1931), για τη χρήση 2012, από την Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αριθμ./2017 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, βάσει της από 20/12/2018 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., διαπιστώθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, εγγραφές στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 35 «Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων» και στους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς «35.02.0000-» (μέτοχο), «35.90.9001-» (Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβολο) και στο λογαριασμό «35.90.9002- λογαριασμοί επί αποδόσει», **οι οποίοι χαρακτηρίστηκαν ως δοσοληπτικοί, χωρίς ωστόσο, η ελεγχόμενη να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., την προβλεπόμενη του άρθρου 15 παρ. 5γ' του ΚΝΤΧ , δήλωση απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή

Προϋπόθεση, για την ειδική, κατά τ' ανωτέρω, χαρτοσήμανση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι, όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. **Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στην**

περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. Ια ή 13 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Τύχη τον χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο. 1. Με την ανωτέρω διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, όπως προαναφέρθηκε, ότι το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο υφίσταται κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους του, κατά περίπτωση, χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου, στην οποία αυτό μεταφέρεται.

Επειδή, περαιτέρω, ως καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων από εταιρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα, ορίζεται ότι : **α. Γενικά.** Οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί.

Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, η ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. Ια ή 13 παρ. Ια του ίδιου ως άνω Κώδικα.

β. Οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου. 1. Με τη διάταξη της παραγράφου 5, περίπτωση γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικός εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. 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, κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 20/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου, της Δ.Ο.Υ. αφενός, οι ως άνω επίμαχοι λογαριασμοί δεν εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά των τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, καθώς, οι αντισυμβαλλόμενοι δεν τελούν σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη θέση δανειστή οφειλέτη, και αφετέρου, από τις σχετικές εγγραφές δεν προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε να φέρουν τα χαρακτηριστικά της σύμβασης δανείου.

Επειδή, σύμφωνα με τις αναφερθείσες διατάξεις της παρ. 5 περίπτωση γ', εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%, κάθε εγγραφή στα βιβλία για κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από εταιρους ή μετόχους, η οποία δεν ανάγεται σε σύμβαση.

Επειδή στον λογαριασμό «35.02.0000 -» από τις ανωτέρω χρηματικές καταβολές ποσό ύψους 287.392,18 € αφορούν σε ημερομηνία προγενέστερη της έναρξης της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ήτοι, πριν την 01/01/2012, ενώ οι πιστώσεις στον ως άνω λογαριασμό, συνολικού ύψους 358,00 €, αφορούν σε μερική εξόφληση της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της μετόχου

Επειδή επίσης, προκύπτει ότι στους λογαριασμούς «35.90.9001-» και «35.90.9002- Λογαριασμοί επί αποδόσει» δεν υπάρχουν άλλες εγγραφές, πέραν της μεταφοράς των ποσών 285.728,35 € και 132.152,30 €, αντίστοιχα, τα οποία μεταφέρονται στους ως άνω λογαριασμούς την 01/01/2012. Επομένως, στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (01/01/2012-31/12/2012), δεν εμφανίζονται κινήσεις (καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων) των συγκεκριμένων λογαριασμών και δεν δύναται να καταλογιστούν τέλη χαρτοσήμου 1% των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' εδάφιο τέταρτο του ΚΤΧ πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 0,2%.

Συνεπώς, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, η υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου τροποποιείται ως προς την αξία που υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και ειδικότερα ποσό 1.626,00 € (289.018,18-287.392,18), υπόκειται στο προβλεπόμενο από το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης γίνεται δεκτός.

ΔΕΔ 1774/2019 ΑΘΗΝΑ

Λογαριασμοί επί αποδόσει

Με την υπ' αριθμ./27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 32.419,55 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 6.483,91 ευρώ πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας ποσού 36.491,45 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 75.394,91 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 27/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./13-07-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης των τελών χαρτοσήμου για τους παρακάτω τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς με τους εταίρους της τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, με το μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο να διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΟΣΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ-ΧΡΕΩΣΤΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΤΡΕΧΟΥΜΕΝΟΥ

ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

| ΟΝΟΜ/ΜΟ ΜΕΛΟΥΣ | ΚΩΔ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ | 01/01-31/12/2012 |
|----------------|---------------|---------------------|
| ..... | 35.02.00 | 1.010.903,33 |
| ..... | 35.02.01 | 1.000.823,94 |
| ..... | 35.02.02 | 620.000,00 |
| ..... | 15.09.00 | 610.227,98 |
| ΣΥΝΟΛΟ | | 3.241.955,25 |

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπουν σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές 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 πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.**

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή, με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' εδάφιο 4ο του ΚΤΝΧ 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 κ.λπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, από τον έλεγχο των μη αποτελεσματικών λογαριασμών και συγκεκριμένα των 35.02.00, 35.02.01, 35.02.02 και 15.09.00 διαπιστώθηκαν τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 οι κάτωθι κινήσεις:

| ΑΡΙΘΜ. | ΕΓΓΡ. | ΗΜ/ΝΙΑ | ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΧΡΕΩΣΗ | ΠΙΣΤΩΣΗ |
|--------|-------|------------|-------------|-----------|-------------------------|------------|------------|
| | 20011 | 1/4/2012 | 35.02.00 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 681.903,33 | |
| | 32726 | 28/8/2012 | 35.02.00 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ | 289.000,00 | |
| | 45533 | 1/11/2012 | 35.02.00 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ. | 40.000,00 | |
| | 45544 | 30/11/2012 | 35.02.00 | ..... | .....ΕΠΙΤΑΓΗ | | 570.000,00 |
| | 20012 | 1/4/2012 | 35.02.01 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 671.604,55 | |
| | 32730 | 28/8/2012 | 35.02.01 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ | 289.219,39 | |
| | 45535 | 30/11/2012 | 35.02.01 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ. | 40.000,00 | |
| | 45542 | 30/11/2012 | 35.02.01 | ..... | .....ΕΠΙΤΑΓΗ | | 600.000,00 |
| | 20013 | 1/4/2012 | 35.02.02 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 331.000,00 | |
| | 32728 | 28/8/2012 | 35.02.02 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ | 289.000,00 | |
| | 19983 | 1/4/2012 | 15.09.00 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 600.000,00 | |
| | 44995 | 1/11/2012 | 15.09.00 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ | 10.227,98 | |

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και τα στοιχεία του φακέλου, δεν αποδεικνύεται ότι υφίστατο σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσα εταιρείας και των παραπάνω μελών και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου. **Περαιτέρω, οι υπό κρίση αναλήψεις ποσών δε δύναται να αναχθούν εκ προοιμίου σε άτυπες δανειακές συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας (δανειστή) και μελών της (δανειολήπτη).** Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου απόδοσης τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, **δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία προκειμένου οι αναλήψεις να χαρακτηριστούν ως δάνεια ή οι τηρούμενοι λογαριασμοί να εκληφθούν ως δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί**, πόσο μάλλον όταν κανένας από αυτούς κατά τη κρινόμενη διαχειριστική περίοδο δεν εμφανίζει εναλλαγή υπολοίπων, ούτε συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων. Συνεπώς οι κάτωθι αναλήψεις από τα παραπάνω πρόσωπα κατά το κρινόμενο έτος:

| | | | | | |
|-------|------------|----------|-------|-------------------------|------------|
| 32726 | 28/8/2012 | 35.02.00 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ | 289.000,00 |
| 45533 | 1/11/2012 | 35.02.00 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ. | 40.000,00 |
| 32730 | 28/8/2012 | 35.02.01 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ | 289.219,39 |
| 45535 | 30/11/2012 | 35.02.01 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΛΟΓ. | 40.000,00 |
| 32728 | 28/8/2012 | 35.02.02 | ..... | ΕΝΑΝΤΙ | 289.000,00 |
| 44995 | 1/11/2012 | 15.09.00 | ..... | ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΌ Λ. | 10.227,98 |

εμπίπτουν στις διατάξεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 1%, όπως ορίζεται με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. Επιπλέον τα υπόλοιπα των λογαριασμών:

| | | | | | |
|-------|----------|----------|-------|-------------------|------------|
| 20011 | 1/4/2012 | 35.02.00 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 681.903,33 |
| 20012 | 1/4/2012 | 35.02.01 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 671.604,55 |
| 20013 | 1/4/2012 | 35.02.02 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 331.000,00 |
| 19983 | 1/4/2012 | 15.09.00 | ..... | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/11 | 600.000,00 |

διαμορφώθηκαν σε προγενέστερες χρήσεις και συνεπώς η φορολογική υποχρέωση για απόδοση τέλους χαρτοσήμου, αυτό δεν αφορά στη χρήση 2012 που καταλογίστηκε αλλά σε προγενέστερες χρήσεις, καθόσον δεν πρόκειται για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου **βασίμως προβάλλονται.**

ΔΕΔ 2343/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Τις παρακάτω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2007 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού € 97.350,54, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €19.470,10, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120% ποσού €116.820,64, εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού € 23.364,13, ήτοι συνολικό ποσό € 257.005,41.

.....

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2016 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €174.808,58, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου

ποσού €34.961,72, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου μη υποβολής ποσού €87.404,29, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ επί εισφοράς ΟΓΑ λόγω μη υποβολής ποσού €17.480,86, ήτοι συνολικό ποσό € 314. 655,35.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή από τα συν/να στην έκθεση ελέγχου αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών και των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων προκύπτει η ύπαρξη δοσοληπτικών λογαριασμών μεταξύ της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας και του μέλους του Διοικητικού συμβουλίου και Διευθύνοντα σύμβουλο και του Μέλους του ΔΣ καθώς και μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιρειών και

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη της τις ανωτέρω καρτέλες αναλυτικών καθολικών έκρινε ότι συντρέχει η έννοια του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού καθώς :

1. Περιέχει όλα τα ουσιώδη στοιχεία του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, ήτοι :.....

2. ...πληροί και την προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό της ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός καθώς εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι προς μία μόνο κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά και προς τις δύο δηλαδή παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις.

3. Περιέχει συναλλαγές , ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες και από τη διακίνηση αυτών προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο κατά τη διάρκεια της χρήσης λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων.

Συνεπώς, πληρούνται, κατά νόμον, οι προϋποθέσεις του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% επί των τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 14, 15 παρ. 1α του Π.Δ. 28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ., καθώς δεν προκύπτει από σύμβαση ότι υπόκεινται σε μικρότερο ή μεγαλύτερο τέλος χαρτοσήμου, ούτε έχει απαλλαγή νομίμως των τελών τούτων.

Σημειώνεται ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 5γ' του Κ.Τ.Χ. το χαρτόσημο επί τρεχόμενων δοσοληπτικών λογαριασμών υπολογίζεται στο μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό αυτών υπόλοιπο κάθε διαχειριστικής περιόδου..»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/11/2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς οι κινήσεις που απεικονίζονται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς της εταιρείας με βάσει τους οποίους έγινε ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου αφορούν χρηματικές δοσοληψίες που αφορούν σε δάνεια και καταθέσεις χρημάτων (χρεώσεις – πιστώσεις εκατέρωθεν), οι οποίες δεν παραπέμπουν σε εμπορικές πράξεις ή άλλες συμβάσεις ,πλην αυτής του δανείου κατά την έννοια του άρθρου 806 ΑΚ, .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

.....

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκαν τα εξής:

.....

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: [...] γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επικιέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει αρχική δήλωση Χαρτοσήμου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2018 .

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΕΠΙ ΧΡΗΣΙΔΑΝΕΙΟΥ

ΔΕΔ 2056/2019 ΑΘΗΝΑ

Χρησιδάνειο

ΕΛΕΓΧΟΣ

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δραστηριοποιούνταν μεταξύ άλλων και στην πώληση παγίων σε διάφορα σημεία λιανικής πώλησης όπως σούπερ μάρκετ, περίπτερα, καταστήματα ψιλικών ειδών κλπ.

Στα δεδομένα των βιβλίων και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 14.91.00001 «ΠΑΓΙΑ- ΚΑΜΠΙΝΕΣ», προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει στην ιδιοκτησία της ψυγεία συνολικής αξίας 20.371.140,47 ευρώ την 31/12/2009 και 22.709.029,97 ευρώ την 31/12/2010. Στα πλαίσια του ελέγχου ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία όπως προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τις συμβάσεις συνεργασίας αυτής με τους πελάτες της που αφορούν την πώληση κατεψυγμένων προϊόντων καθώς και τα σχετικά παραστατικά διακίνησης των ψυγείων διάθεσης των προϊόντων. Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με τους πελάτες της για τα ψυγεία διάθεσης των προϊόντων της έχει συνάψει σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά χρησιδανείου.

Ο έλεγχος έκρινε ότι για τα ως άνω συμβάσεις χρησιδανείων οφείλεται τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 και 15 του ΚΝΤΧ (σχετικές και ΠΟΛ1041/2014, ΝΣΚ 416/2010, ΣΤΕ 3529/2010, ΝΣΚ 79/2014) και ως αξία χρησιδανείου επί της οποίας θα υπολογισθεί τέλος χαρτοσήμου θα ληφθεί υπόψη η αξία που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5 του Ν.Δ.118/1973 «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, κλπ», ήτοι το τέλος χαρτοσήμου θα υπολογισθεί στο 1/20 της πλήρους κυριότητας του αντικειμένου του χρησιδανείου, για κάθε έτος διάρκειας της σύμβασης, η οποία αξία δεν μπορεί να υπερβεί τα 8/10 της πλήρους κυριότητας.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ1184/1995, η οποία προέβλεπε την μη επιβολή χαρτοσήμου για τις περιπτώσεις συμβάσεων παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών και το γεγονός ότι με την απόφαση του ΣΤΕ 3529/2010 κρίθηκε τελικώς ότι η παραχώρηση χρήσης ψυγείων, από την επιχείρηση σε πελάτες, αποτελεί σύμβαση χρησιδανείου και υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου, **θεώρησε ότι για την χρήση 2009 δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου ενώ για την χρήση 2010 η προσφεύγουσα όφειλε τέλη**

λόγω της υφιστάμενης απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, και προς τούτου με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καταλογίσθηκαν τα εν λόγω τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με το άρθρο 810 του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι:

«Με τη σύμβαση του χρησιδανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους (χρήστης) παραχωρεί στον άλλο τη χρήση πράγματος χωρίς αντάλλαγμα και αυτός (χρησάμενος) έχει υποχρέωση να αποδώσει το πράγμα μετά τη λήξη της σύμβασης».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15§5 του ν.δ. 118/73 (Α' 202):

«Επί επικαρπίας δι' ορισμένον χρόνον λαμβάνεται ποσοστόν της αξίας της πλήρους κυριότητος ίσον προς το 1/20 της αξίας αυτής δι' έκαστον έτος διαρκείας, του μέρους του έτους λογιζομένου ως ακεραίου έτους. Η αξία της επικαρπίας ταύτης δεν δύναται να είναι ανωτέρα των 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητος».

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1184/1995 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 269/1995 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, στην οποία αναφέρεται ότι η παραχώρηση κατά χρήση άνευ ανταλλάγματος, ψυγείων, δεξαμενών και λοιπών αγαθών επένδυσης από την επιχείρηση στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της προς αποθήκευση και συντήρηση των προϊόντων αυτών δεν ασκεί επίδραση στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης. Συγκεκριμένα το ΝΣΚ γνωμοδότησε ότι τα αγαθά αυτά (ψυγεία, δεξαμενές κλπ), που παραχωρούνται κατά χρήση άνευ ανταλλάγματος, εξακολουθούν να εμπίπτουν στην κατηγορία των αγαθών επένδυσης καθώς συγκεντρώνουν αθροιστικά και τις δύο προϋποθέσεις που ο νόμος θέτει, ήτοι α) να ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και β) να τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Η εκμετάλλευση αυτή των αγαθών, κατά το ΝΣΚ, συνίσταται στο γεγονός ότι δια της τοποθετήσεως των επενδυτικών αυτών αγαθών στα σημεία πώλησης των προϊόντων της, αυτή αποβλέπει προεχόντως και κυρίως στη δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών συντήρησης των παραγόμενων από την επιχείρηση προϊόντων μέχρις ότου διατεθούν στον καταναλωτή. Τα αγαθά συνεπώς αυτά, κατά το ΝΣΚ, τυγχάνουν της εκμετάλλευσης της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία.

Επειδή εν συνεχεία με την υπ' αριθμ. ΣτΕ 3259/2010 Απόφαση κρίθηκε ότι ορθά καταλογίσθηκαν σε βάρος επιχείρησης τέλη χαρτοσήμου για την δωρεάν παραχώρηση, από αυτή, ψυγείων συντήρησης των προϊόντων της στους πελάτες της με σύμβαση χρησιδανείου αόριστης διάρκειας.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1041/03-02-2014 εγκύκλιο, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 416/2010 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «οι εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις χρησιδανείου υπάγονται στις γενικές διατάξεις των άρθρων 13 παρ.1 και 15 παρ.1 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» και με την υπ' αριθμ. 79/2014 Γνωμοδότηση, το ΝΣΚ απεφάνθη ότι «τα εν λόγω κινητά πράγματα αποτελούν επενδυτικά αγαθά κατά την έννοια των προπαρατεθεισών περί φ.π.α. διατάξεων, καθόσον ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τίθενται σε διαρκή εκμετάλλευση, η δε παραχώρηση της χρήσεως τους δυνάμει της συμβάσεως χρησιδανείου, για τον προεκτεθέντα σκοπό, συνιστά χρησιμοποίηση των αγαθών αυτών, από την επιχείρηση, για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων (ΝΣΚ 269/1995)..... Υπό τα δεδομένα αυτά δεν τίθεται ζήτημα ούτε διπλής φορολόγησης του χρησάμενου ούτε υποχρέωσης του χρήστη για επιστροφή του εκπεσθέντος φ.π.α. στο Δημόσιο».

..... Ο εν λόγω ισχυρισμός, λήφθηκε υπόψη από την ελεγκτική αρχή και κρίθηκε ότι βασίμως προβάλλεται ως προς την υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, και όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν καταλογίσθηκαν τέλη χαρτοσήμου, καθώς στην εν λόγω περίοδο δεν υφίσταται νομολογία με περιεχόμενο αντίθετο της εγκυκλίου ΠΟΛ1184/1995.

Ωστόσο στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, ως προς το εν λόγω θέμα, εκδόθηκε η καθολικώς εφαρμοστέα απόφαση με αριθμ. 3259/2010 του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε τελικώς ότι για την υπό κρίση περίπτωση χρησιδανείου, οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, ήτοι διατυπώθηκε αντίθετη ερμηνεία από τις υφιστάμενες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό χαρτοσήμου επί και χρησιδανείων στην υπ'αριθμ /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010....

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΔΕΔ 2323/2019 ΑΘΗΝΑ

Καταθέσεις από μετόχους ΑΕ για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου δεν υπόκειται σε χαρτόσημο ανεξάρτητα αν είχε προηγηθεί ή όχι η απόφαση ΓΣ ή ΔΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

.....από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στον λογαριασμό 43.00.00.00.00 - Καταθέσεις Μετόχων στις 31/12/2014 υπήρχε υπόλοιπο ύψους 118.790.137,17€, το οποίο είχε κατατεθεί από τους μετόχους, προκειμένου η εταιρεία να αυξήσει το μετοχικό της κεφάλαιο.

.....Ειδικότερα, από τις πιστώσεις του εν λόγω λογαριασμού, η πίστωση της 31/12/2013 ύψους 40.000.000€, κατατέθηκε με την με αριθμό / /2012 Εντολή του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, με σκοπό την προκαταβολή για αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, η οποία όμως δεν πραγματοποιήθηκε έως σήμερα και το ανωτέρω ποσό μεταφέρθηκε στον λογαριασμό 45.98 - Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις στις 31/12/2016. Το ποσό αυτό δεν θεωρήθηκε πλέον ως κατάθεση γενόμενη επί σκοπώ αυξήσεως κεφαλαίου, αλλά ως απλή κατάθεση, επειδή η μη ανάληψη αυτού εκ μέρους των καταθετών συνιστούσε σιωπηρή συναίνεση αυτών, ως προς την παραμονή της εν λόγω χρηματικής κατάθεσης στην εταιρεία, επί σκοπώ ταμειακής διευκόλυνσης, πράξη η οποία εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. και γι' αυτό οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου 20%.

Ακολούθως, ο προϊστάμενος του, εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για το φορολογικό έτος 2014, **με την οποία καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου ταμειακών διευκολύνσεων** ποσού 400.000€ (ήτοι 40.000.000€ x 1%) καθώς και τέλη χαρτοσήμου δυνάμει δικαστικής απόφασης ποσού 33,00€ (ήτοι 1.100€ x 3%), ήτοι συνολικά τέλη χαρτοσήμου ποσού 400.033€, πλέον ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 80.006,60€ (400.033€ x 20%), πλέον

προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωσης (άρθρων 54 και 58 ΚΦΔ) ποσού 240.500,00€, και συνολικά το ποσό των 720.539,60€.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

.....**Επειδή** για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 § 5 περ. γ του ΚΝΧΤ, θα πρέπει η κατάθεση να γίνεται, χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης, 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, 4463/1997, κλπ.). Η παραμονή, δε, των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και, συνεπώς, δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (ΣτΕ 870/1979). Περαιτέρω, οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρίας ή από τρίτους στην εταιρία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, ανεξάρτητα αν, για τις καταθέσεις αυτές, είχε προηγηθεί ή όχι η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (ή του ΔΣ) της ανώνυμης εταιρίας, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Και τούτο, γιατί η αύξηση του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας, ως πράξη, συνιστώσα αντικείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, οποτεδήποτε γενόμενη, απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του περί Φ.Σ.Κ. Νόμου 1676/1986 (ΣτΕ 1470/2002).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό των 40.000.000€ που κατατέθηκε στις 31/12/2013 σε λογαριασμό της προσφεύγουσας, είχε ως σκοπό την ενίσχυση της ρευστότητας της εταιρείας για την κάλυψη δανειακών της υποχρεώσεων, μέσω ποσών προοριζόμενων για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου και καταχωρήθηκε στο λογαριασμό του ΕΓΛΣ 43.00 "Καταθέσεις Μετόχων", για όσο δε διάστημα παρέμεινε στο λογαριασμό αυτό, δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου (ΣτΕ 1470/2002), όπως αποφάνθηκε και η ελεγκτική αρχή για τις λοιπές καταθέσεις που είχαν καταχωρηθεί στον ως άνω λογαριασμό.

Εν προκειμένω, το ποσό των 40.000.000€, παρέμεινε στο λογαριασμό 43.00 καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης 28/02/2014 - 31/12/2014 και επομένως δεν οφείλονται για την ελεγχόμενη χρήση τέλη χαρτοσήμου, (ΣτΕ 1470/2002, ΣτΕ 870/1979).

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν μεταβλήθηκε ο χαρακτήρας της κατάθεσης κατά τη χρήση 2014 (ελεγχόμενη χρήση), πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 40.000.000€ αφορά ποσό προοριζόμενο για αύξηση κεφαλαίου και δεν οφείλονται γι' αυτό τέλη χαρτοσήμου.

Για το γεγονός της μεταφοράς του ποσού αυτού κατά την 31/12/2016, από το λογαριασμό 43.00 "Καταθέσεις Μετόχων" στο λογαριασμό 45.98 "Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις" και αν η μεταφορά αυτή μετέβαλε τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε ταμειακή διευκόλυνση, αρμόδιος να αποφανθεί είναι ο έλεγχος που θα διενεργηθεί στην εταιρεία κατά τη χρήση 2016.

Κατόπιν αυτών, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της 20/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης « », με διακριτικό τίτλο « » και ΑΦΜ: , που εδρεύει στον , επί της οδού αρ , τ.κ , και την τροποποίηση της υπ' αριθμ /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

ΔΕΔ 1318/2019 ΑΘΗΝΑ

Ποσά λογαριασμού 43.01 (Προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου)

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ.αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίστηκε χαρτόσημο ποσόν ύψους 18.172,73 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσόν ύψους 3.634,55 € πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσόν ύψους 20.455,24 €, ήτοι συνολικό ποσόν 42.262,52 €.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων, στο Ισοζύγιο Αναλυτικού Γενικού Καθολικού (Ισολογισμός 31-12-2012) διαπιστώθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσόν ύψους 1.817.273,14 €, στον λογ.43 (Γ.Λ.Σ.) ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου και συγκεκριμένα στον λογ.43.00.00.0001 καταθέσεις μετόχων-

Το εν λόγω ποσόν είχε κατατεθεί στις 20-01-2010, ύστερα από απόφαση της ΓΣ 8/2009, για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέχρι του ποσού του 1.850.000,00 €, και απεικονίζεται ισόποσο (1.817.273,14 €). και στους ισολογισμούς της 31.12.2010, και της 31.12.2011, ως η από 14.12.2018 έκθεση έλεγχου Τελών Χαρτοσήμου.

Στην συνέχεια με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων στην έκτακτη συνεδρίαση της 15.12.2013(ΓΣ14/2013) αποφασίστηκε η τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού το οποίο αναφέρεται στο κεφάλαιο της εταιρείας με σκοπό την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με συμπληρωματική κατάθεση μετρητών, ήτοι ποσόν αύξησης κεφαλαίου 2.500.000,00 €.

Οι επόμενες καταθέσεις έγιναν στις 16-12-2013 έως 19-12-2013 και η αύξηση του κεφαλαίου, ποσού 2.500.000,00 €, καλύφθηκε στο σύνολο της από την μέτοχο εταιρεία(ΦΕΚ Νο/2014 Τεύχος Α.Ε. & ΕΠΕ τροποποίησης καταστατικού) όπως αναφέρεται (σελ.13) στην από 09.01.20 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. την αριθμό δήλωση/2013 καταβολής Φόρου στην συγκέντρωση κεφαλαίων με αξία πράξης που υπόκειται στο φόρο 2.500.000,00 ευρώ και ποσό φόρου 25.000,00 € τον οποίο κατέβαλε με το διπλότυπο είσπραξης αρ...../2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Χανίων.

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσόν των 1.817.273,14 € το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της εταιρείας στον Λογ.43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου, το έτος 2010, ύστερα από απόφαση της τακτικής ΓΣ(8/2009), και μεταφέρθηκε στον εν λόγω λογαριασμό μέχρι την 31-12-2012, ότι η κατάθεση αυτή δεν έγινε επί σκοπώ αυξήσεως του κεφαλαίου, αλλά για ταμειακή διευκόλυνση των μετόχων προς την εταιρία, και καταλόγισε το έτος 2012 τέλη χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, σε τέλος χαρτοσήμου 1% υπόκειται κάθε εν γένει εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους, ή άλλα πρόσωπα προς εμπορικές εν γένει εταιρίες ή

επιχειρήσεις, η οποία (εγγραφή) δεν ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ., υποβληθείσα στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσα νομίμως των τελών αυτών.

Για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει η κατάθεση να γίνεται, χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης, 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, 4463/1997, κλπ.). **Η παραμονή, δε, των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και, συνεπώς, δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (Σ.τ.Ε. 870/1979)**

Επειδή, σχετικά επί της ανωτέρω διατάξεως του Κώδικα Χαρτοσήμου, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την υπ' αριθμ. 1470/2002 απόφαση, έκρινε ότι οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρίας ή από τρίτους στην εταιρία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, **δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και συγκεκριμένα:**

.....

«Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιημένων των άρθρων 15 και 47 του Κώδικος Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιρειών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπομένων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κ.λπ.) και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών». Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές, πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, και πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιρειών, η σχετική εγγραφή απαλλάσσεται του τέλους, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες από τον νόμο διατυπώσεις, αφού, για μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση (πρβλ. ΣτΕ 174/1982, 211/1983).

..... Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές ,πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου είναι κατ' αρχήν, και πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιρειών, η σχετική εγγραφή απαλλάσσεται του τέλους, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες από το νόμο διατυπώσεις, αφού, για μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή αυτή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση. **Συνεπώς, εγγραφή στα βιβλία ανωνύμου εταιρείας περί καταθέσεως από τους μετόχους χρημάτων για τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου απαλλάσσεται του τέλους χαρτοσήμου και, άρα ,δεν υπόκειται στο κατά το ως άνω τέταρτο εδάφιο του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικος αναλογικό τέλος 1%.**

Επειδή , σύμφωνα με τον Καθηγητή της Νομικής κο Ευάγγελο Περράκη , ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ τόμος 2α σελ. 492-493 «**στον Νόμο δεν τάσσεται πουθενά προθεσμία για πόσο διάστημα πρέπει να παραμείνουν στον παραπάνω ειδικό λογαριασμό κατατεθειμένα τα καταβληθέντα χρήματα της κάλυψης του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή των αυξήσεών του.** Το είδος του λογαριασμού - λογαριασμός

καταθέσεων όψεως - διακρίνεται για την έλλειψη δέσμευσης των κατατεθειμένων χρημάτων και την υποχρέωση της τράπεζας για άμεση απόδοση των σε αυτήν κατατεθειμένων χρημάτων. Πρέπει έτσι να συναχθεί ότι επειδή πρόκειται για καταβολές που από την στιγμή της κατάθεσής τους ανήκουν πλέον στην περιουσία της εταιρίας, η οποία έχει κατά κανόνα αποκτήσει την νομική προσωπικότητα, εναπόκειται στα όργανα της Διοίκησης να αποφασίσουν, βάσει των επιχειρηματικών αναγκών και των συμφερόντων της, για πόσο χρονικό διάστημα τα κεφάλαια αυτά θα παραμείνουν κατατεθειμένα ή εάν θα χρησιμοποιηθούν αμέσως».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 1041/1980 περί Ε.Γ.Λ.Σ, που επικαλείται ο έλεγχος, οι χρηματικές καταθέσεις των μετόχων των ανωνύμων εταιρειών που προορίζονται για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου τους, παρακολουθούνται στο Λογαριασμό 43 <<Ποσά προοριζόμενα, για αύξηση κεφαλαίου>>.

<< Στο Λογαριασμό 43.00 <<Καταθέσεις μετόχων>> παρακολουθούνται οι καταθέσεις, που γίνονται από τους μετόχους ανώνυμης εταιρείας, για να καλυφθεί ολικά ή μερικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας.

Η σχετική διαδικασία της αύξησης του μετοχικού της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να ολοκληρωθεί κατά νόμον, το αργότερο μέσα σε ένα έτος αφότου οι μέτοχοι καταθέσουν στην ανώνυμη εταιρεία τα σχετικά χρηματικά ποσά, που προορίζονται που προορίζονται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Σε περίπτωση μη πραγματοποίησης της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας εντός του έτους, τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους καταθέτες,».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν 1041/1980 περί Ε.Γ.Λ.Σ., αφορούν στην εφαρμογή των «διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980 και σύμφωνα με τη παρ. 5 του αρθ.49 του Ν.1041/1980, όπως διαμορφώθηκε με τη παρ. 18 του άρθρου 10 του Ν.1160/81, «διατηρούνται εν ισχύ και μετά την θέσιν εις εφαρμογήν του «Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αι οποίαι αφορούν «αμέσως ή εμμέσως εις τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ή του φόρου και «γενικώς ρυθμίζουν φορολογικής φύσεως θέματα» και δεν εφαρμόζονται για το προσδιορισμό (άμεσα ή έμμεσα) του φορολογητέου εισοδήματος. Άλλωστε όπως έχει επίσης κριθεί από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας οι διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 και του Π.Δ.1123/1980 αποσκοπούν στην εσωτερική λογιστική απεικόνιση των «οικονομικών στοιχείων των ανωνύμων εταιριών και δεν αποτελούν φορολογικές διατάξεις» (Σ.τ.Ε. 3251/2012).

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, το ποσό των 1.817.273,14 € δεν αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση από τους μετόχους προς την προσφεύγουσα στη χρήση 2012.....

Επειδή, στην από 14/12/2018 έκθεση έλεγχου τελών χαρτοσήμου αναφέρεται (σελ.12): « Ο παρών έλεγχος δεν θεωρεί πλέον την αρχική κατάθεση ως κατάθεση γενόμενη επί σκοπώ αυξήσεως κεφαλαίου, αλλά ως απλή κατάθεση, επειδή η μη ανάληψης αυτής, εκ μέρους των καταθετών, συνιστά σιωπηρή συναίνεση αυτών, ως προς την παραμονή των εν λόγω χρηματικών καταθέσεων στην εταιρία, επί σκοπώ ταμειακής της διευκόλυνσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ...../03.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

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

Χαρτόσημο & ΟΓΑ Χαρτοσήμου Διαχ. περίοδος 01/01/2012-31/12/2010 Συν. ποσόν 0,00 ευρώ.

ΔΕΔ 1942/2019 ΘΕΣ/ΝΙΚΗ

Επιβολή χαρτοσήμου σε μερικές περιπτώσεις μη αύξησης κεφαλαίου με ποσά προορισμένα για αύξηση

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου 16.000,00 €, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου 15.358,40 € (προστίμου αρθρ. 58 και τόκων αρθρ. 53 ν. 4174/2013), εισφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου 3.200,00 €, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 3.071,68 € (προστίμου αρθρ. 58 και τόκων αρθρ. 53 ν. 4174/2013), δη σύνολο 37.630,08 €.

Με την υπ' αριθ οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου 19.000,00 €, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου 18.238,50 € (προστίμου αρθρ. 58 και τόκων αρθρ. 53 ν. 4174/2013), εισφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου 3.800,00 €, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 3.651,62 € (προστίμου αρθρ. 58 και τόκων αρθρ. 53 ν. 4174/2013), δη σύνολο 44.690,12 €.

Με την υπ' αριθ οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου 11.069,85 €, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου 10.625,84 € (προστίμου αρθρ. 58 και τόκων αρθρ. 53 ν. 4174/2013), εισφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου 2.213,97 €, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 2.125,18 € (προστίμου αρθρ. 58 και τόκων αρθρ. 53 ν. 4174/2013), δη σύνολο 26.034,84 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. της ανωτέρω φορολογικής αρχής. Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε ότι κατά τη διάρκεια των ετών 2007, 2008, 2009 και 2010 οι μέτοχοι της προσφεύγουσας: α) , β) , γ) , δ) και ε) πραγματοποιούσαν καταθέσεις στους λογαριασμούς όψεως και το ταμείο της προσφεύγουσας με την αιτιολογία ότι τα παραπάνω ποσά προορίζονταν για αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου.

Από την επισκόπηση των καρτελών του λογαριασμού 43.00 «Καταθέσεις μετόχων», 38.00 «Ταμείο» και τα extrait των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας η φορολογική αρχή διαπίστωσε για το έτος 2007 ότι:

α) ο κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στις12.2007 το ποσό των 500.000,00 € το οποίο του επιστράφηκε στις07.2008,

.....

Από την επισκόπηση των καρτελών του λογαριασμού 43.00 «Καταθέσεις μετόχων» και τα extrait των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας η φορολογική αρχή διαπίστωσε για το έτος 2008 ότι:

α) ο κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στις07.2008 το ποσό των 500.000,00 € το οποίο του επιστράφηκε στις02.2009,

Από την επισκόπηση των καρτελών του λογαριασμού 43.00 «Καταθέσεις μετόχων» και τα extrait των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας η φορολογική αρχή διαπίστωσε για το έτος 2009 ότι:

α) ο κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στις02.2009 το ποσό των 500.000,00 €,

.....

Στις02.2009 η Γενική Συνέλευση των μετόχων της προσφεύγουσας αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά 2.000.000,00 € (ΦΕΚ ... ΑΕ-ΕΠΕ/....03.2009).

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τη με αριθμό δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου με υποκείμενη στον φόρο αξία 2.000.000,00 € καταβάλλοντας φόρο 20.000,00 €. Βάσει των ανωτέρω η φορολογική αρχή θεώρησε ότι τα ποσά αυτά δόθηκαν από τους μετόχους για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα στις02.2009 και δεν λήφθηκαν υπόψη για τον υπολογισμό τελών χαρτοσήμου.

Από την επισκόπηση των καρτελών του λογαριασμού 43.00 «Καταθέσεις μετόχων» και τα extrait των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας η φορολογική αρχή διαπίστωσε για το έτος 2010 ότι:

α) ο κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στις03.2010 το ποσό των 1.000.000,00 € και

β) η κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στις01.2010 το ποσό των 740.000,00 € και στις02.2010 το ποσό των 260.000,00 €.

Στις01.2010 η Γενική Συνέλευση των μετόχων της προσφεύγουσας αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά 2.000.000,00 € (ΦΕΚ ... ΑΕ-ΕΠΕ/....02.2010).

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τη με αριθμό δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου με υποκείμενη στον φόρο αξία 2.000.000,00 € καταβάλλοντας φόρο 20.000,00 €. Βάσει των ανωτέρω η φορολογική αρχή θεώρησε ότι τα ποσά αυτά δόθηκαν από τους μετόχους για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα στις01.2010 και δεν λήφθηκαν υπόψη για τον υπολογισμό τελών χαρτοσήμου.

Περαιτέρω για το έτος 2010 (από03.2010 και μετά) διαπιστώθηκε ότι ο προέβη σε δεκαοχτώ καταθέσεις συνολικού ποσού 1.106.985,26 €, ενώ υφίστανται και επιστροφές χρημάτων έξι φορές συνολικού ποσού 834.000,00 €. Βάσει των ανωτέρω η φορολογική αρχή θεώρησε τις χρεοπιστώσεις αυτές ως δοσοληπτικό λογαριασμό και υπολόγισε τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1,2% στο ποσό των 1.106.985,26 € ως ταμειακή διευκόλυνση.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, επί της ανωτέρω διατάξεως του Κώδικα Χαρτοσήμου, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την υπ' αριθμ. 1470/2002 απόφαση, **έκρινε σχετικά ότι οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρίας ή από τρίτους στην εταιρία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και συγκεκριμένα:**

.....

Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές, πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, και πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, **προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιρειών, η σχετική εγγραφή απαλλάσσεται του τέλους, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας** κατά τις προβλεπόμενες από τον νόμο διατυπώσεις, αφού, για μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση (πρβλ. ΣτΕ 174/1982, ΣτΕ 211/1983).

Συνεπώς, εγγραφή στα βιβλία ανωνύμου εταιρείας περί καταθέσεως από τους μετόχους χρημάτων για την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου απαλλάσσεται τέλους χαρτοσήμου και, άρα, δεν υπόκειται στο κατά το ως άνω τέταρτο εδάφιο του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικος αναλογικό τέλος 1%.

.....

Επειδή, στον Νόμο δεν τάσσεται πουθενά προθεσμία για πόσο διάστημα πρέπει να παραμείνουν στον παραπάνω ειδικό λογαριασμό κατατεθειμένα τα καταβληθέντα χρήματα της κάλυψης του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή των αυξήσεών του. Το είδος του λογαριασμού - λογαριασμός καταθέσεων όψεως - διακρίνεται για την έλλειψη δέσμευσης των κατατεθειμένων χρημάτων και την υποχρέωση της τράπεζας για άμεση απόδοση των σε αυτήν κατατεθειμένων χρημάτων. Πρέπει έτσι να συναχθεί ότι επειδή πρόκειται για καταβολές που από την στιγμή της κατάθεσής τους ανήκουν πλέον στην περιουσία της εταιρίας, η οποία έχει κατά κανόνα αποκτήσει την νομική προσωπικότητα, εναπόκειται στα όργανα της Διοίκησης να αποφασίσουν, βάσει των επιχειρηματικών αναγκών και των συμφερόντων της, για πόσο χρονικό διάστημα τα κεφάλαια αυτά θα παραμείνουν κατατεθειμένα ή εάν θα χρησιμοποιηθούν αμέσως (ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ, ΠΕΡΡΑΚΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ, τόμος 2α σελ. 492-493).

Έχοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου, τις διαπιστώσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και τις ανωτέρω εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας προκύπτουν τα κάτωθι:

α) ο κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας για πρώτη φορά στις12.2007 το ποσό των 500.000,00 €. Εν συνεχεία πραγματοποιήθηκαν εγγραφές μείωσης και αύξησης την ίδια μέρα του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 43.00.00000 (στις07.2008 και στις02.2009), ήτοι τα χρήματα εξακολούθησαν να υφίστανται στην εταιρεία, καταλήγοντας στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις02.2009. Με τη με αριθ. καταχώρισης δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου πληρώθηκε ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό των 500.000,00 €, ήτοι φόρος 5.000,00 €. Συνεπώς, τα 500.000,00 € εξ' αρχής θεωρείται ότι κατατέθηκαν με σκοπό την (επικείμενη) αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε στις02.2009, χρησιμοποιήθηκαν για αυτή και εν τέλει υπήχθησαν σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ν. 1676/1986 (1%) και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου. **Στις12.2007 ο προέβη σε ανάληψη ποσού 500.000,00 € από το ταμείο της προσφεύγουσας και συνεπώς ορθώς θεωρήθηκε ως ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας προς τον και υπολογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1,2%,**

β) η κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας για πρώτη φορά στις12.2007 το ποσό των 100.000,00 €, στις01.2008 το ποσό των 100.000,00 € και στις03.2008 το ποσό των 300.000,00 € (συνολικό ποσό 500.000,00 €). Εν συνεχεία πραγματοποιήθηκαν εγγραφές μείωσης και αύξησης την ίδια μέρα

του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 43.00.00001 (στις07.2008 και στις02.2009), ήτοι τα χρήματα εξακολούθησαν να υφίστανται στην εταιρεία, καταλήγοντας στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις02.2009.

Με τη με αριθ. καταχώρισης δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου πληρώθηκε ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό των 500.000,00 €, ήτοι φόρος 5.000,00 €. Συνεπώς, τα 500.000,00 € εξ' αρχής θεωρείται ότι κατατέθηκαν με σκοπό την (επικείμενη) αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε στις02.2009, χρησιμοποιήθηκαν για αυτή και εν τέλει υπήχθησαν σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ν. 1676/1986 (1%) **και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου,**

γ) ο κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας για πρώτη φορά στις07.2008 το ποσό των 100.000,00 €. Εν συνεχεία πραγματοποιήθηκαν εγγραφές μείωσης και αύξησης την ίδια μέρα του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 43.00.00002 (στις02.2009), ήτοι τα χρήματα εξακολούθησαν να υφίστανται στην εταιρεία, καταλήγοντας στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις02.2009. Με τη με αριθ. καταχώρισης δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου πληρώθηκε ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό των 100.000,00 €, ήτοι φόρος 1.000,00 €. Συνεπώς, τα 100.000,00 € εξ' αρχής θεωρείται ότι κατατέθηκαν για την επικείμενη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε στις 02.2009, χρησιμοποιήθηκαν για αυτή και εν τέλει υπήχθησαν σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ν. 1676/1986 (1%) **και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου,**

δ) η κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας για πρώτη φορά στις07.2008 το ποσό των 400.000,00 € και στις07.2008 το ποσό των 100.000,00 € (συνολικό ποσό 500.000,00 €). Εν συνεχεία πραγματοποιήθηκαν εγγραφές μείωσης και αύξησης την ίδια μέρα του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 43.00.00003 (στις02.2009), ήτοι τα χρήματα εξακολούθησαν να υφίστανται στην εταιρεία, καταλήγοντας στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις02.2009. Με τη με αριθ. καταχώρισης δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου πληρώθηκε ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό των 500.000,00 €, ήτοι φόρος 5.000,00 €. Συνεπώς, τα 500.000,00 € εξ' αρχής θεωρείται ότι κατατέθηκαν για την επικείμενη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε στις02.2009, χρησιμοποιήθηκαν για αυτή και εν τέλει υπήχθησαν σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ν. 1676/1986 (1%) **και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου,**

ε) η κατέθεσε στο ταμείο της προσφεύγουσας για πρώτη φορά στις12.2007 το ποσό των 500.000,00 €. Εν συνεχεία πραγματοποιήθηκε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 43.00.00004 (στις07.2008) με επιστροφή μετρητών 500.000,00 €. Μετέπειτα η κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στις07.2008 (ήτοι την ίδια μέρα με τη μείωση του πιστωτικού υπολοίπου) το ποσό των 400.000,00 €. Εν συνεχεία πραγματοποιήθηκαν εγγραφές μείωσης και αύξησης την ίδια μέρα του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 43.00.00004 (στις02.2009), ήτοι τα χρήματα εξακολούθησαν να υφίστανται στην εταιρεία, καταλήγοντας στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις02.2009. Με τη με αριθ. καταχώρισης δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου πληρώθηκε ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό των 400.000,00 €, ήτοι φόρος 4.000,00 €. Συνεπώς, τα 400.000,00 € εξ' αρχής θεωρείται ότι κατατέθηκαν για την επικείμενη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε στις02.2009, χρησιμοποιήθηκαν για αυτή και εν τέλει υπήχθησαν σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ν. 1676/1986 (1%) και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου. **Όσον αφορά το επιπρόσθετο ποσό των 100.000,00 € (καθόσον η κατέθεσε στο ταμείο της προσφεύγουσας για πρώτη φορά στις12.2007 το ποσό των 500.000,00 €, ενώ στις 02.2009 πραγματοποιήθηκε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου εκ μέρους της με το ποσό των 400.000,00 €) ορθώς θεωρήθηκε ως ταμειακή διευκόλυνση της προς την προσφεύγουσα και υπολογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1,2%,**

στ) ο από03.2010 και μετά διαπιστώθηκε ότι προέβη σε δεκαοχτώ καταθέσεις συνολικού ποσού 1.106.985,26 €, ενώ υφίστανται και επιστροφές χρημάτων έξι φορές συνολικού ποσού 834.000,00 € (οι εν λόγω χρεοπιστώσεις καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 43.00.00000). Η τελευταία αύξηση μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιήθηκε στις01.2010, στην οποία συμμετείχε ο με το ποσό των 1.000.000,00 €

(ημερομηνία κατάθεσης ...03.2010 - αριθ. καταχώρισης δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου πληρώθηκε ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων για το ποσό των 1.000.000,00 €, ήτοι φόρος 10.000,00 €). Σύμφωνα με την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1470/2002) ως αναφέρθηκε ανωτέρω οι εγγραφές στα βιβλία ανωνύμου εταιρείας περί καταθέσεως από τους μετόχους χρημάτων για την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου και, άρα, δεν υπόκεινται στο τέταρτο εδάφιο του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικα Χαρτοσήμου αναλογικό τέλος 1%. **Συνεπώς, η φορολογική αρχή όφειλε να θεωρήσει ως ταμειακή διευκόλυνση του προς την προσφεύγουσα και να υπολογίσει τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1,2% επί του ποσού των 834.000,00 €, ήτοι του ποσού που επιστράφηκε εντός της ίδιας χρήσης από την προσφεύγουσα προς τον καθόσον με βάσει τα πραγματικά περιστατικά δεν προοριζόταν για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου, αλλά προς διευκόλυνση ταμειακής φύσης και προς εκπλήρωση των σκοπών και εργασιών της.**

Συνεπώς το ποσό που υπόκειται στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου είναι το σύνολο των επιστροφών της προσφεύγουσας προς τον, το οποίο συνολικά ανέρχεται σε 834.000,00 € ενώ για το υπόλοιπο ποσό των 272.985,26 € το οποίο παραμένει στον λογαριασμό 43.00.0000 στο τέλος της χρήσης δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τα ανωτέρω.

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ

ΔΕΔ 17/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ. αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της, φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση τέλος χαρτοσήμου, ποσού 497.422,10 €, και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 99.484,42 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ποσού 441.163,66 €, και πρόστιμο εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 88.232,73 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.126.302,91 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου 2%:

A) το με αριθμό/2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, αξίας 14.456.839,00 €, προς την, άνευ ΦΠΑ, με την περιγραφή «.....» της από 28/11/2013 Συμφωνίας τροποποίησης Διατάξεων της Σύμβασης για την σύμφωνα με τα άρθρα 26.1 και 26.2 της Σύμβασης, την από 15/3/13 συμφωνία επί των απαιτήσεων παρελθόντος, την από 28/11/13 Συμφωνία τροποποίησης Διατάξεων της Σύμβασης και την από 28/11/13 Συμπληρωματική Συμφωνία ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΟΣ» και

B) το με αριθμό/2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, αξίας 10.414.266,00 €, προς την, (ΑΦΜ), άνευ ΦΠΑ, με την περιγραφή «Πιστοποίηση σύμφωνα με το προσάρτημα 3 «Συμπληρωματική Συμφωνία» της από 28/11/2013 Συμφωνίας τροποποίησης Διατάξεων της Σύμβασης για την πληρωμή αποζημίωσης σύμφωνα με τα άρθρα 26.1 και 26.2 της Σύμβασης, την από 15/3/13 συμφωνία επί των απαιτήσεων παρελθόντος, την από 28/11/13 Συμφωνία τροποποίησης Διατάξεων της Σύμβασης και την από 29/11/13 Συμπληρωματική Συμφωνία ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΟΣ».

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./.../...../2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, η οποία εκδόθηκε κατόπιν

της από 20/02/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου που αφορά στην εταιρεία , στην οποία κρίθηκε ότι τα τιμολόγια εκδόσεώς της προς την και την για την είσπραξη αποζημίωσης υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή κατά πάγια διοικητική και δικαστηριακή νομολογία οι φορολογικές εν γένει διατάξεις και ειδικώς αυτές που χορηγούν φορολογικές απαλλαγές, είναι αυστηρού δικαίου και ως εκ τούτου στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, αποκλειόμενης της διασταλτικής ερμηνείας ή της ανάλογης εφαρμογής (ΣτΕ 1305/1999, 3007/1984, 2989/1980).

Επειδή, οι αποζημιώσεις εν γένει, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του καταβάλλοντος ή του λήπτη, υπάγονται πάντοτε στο καθεστώς του περί χαρτοσήμου νόμου και ποτέ στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, επειδή σ' αυτές λείπει το στοιχείο της αντιπαροχής (ανταλλάγματος).

Επειδή στο άρθρο 13§1 περ. ε' του ΚΝΤΧ, ως προς την έννοια του παρεπόμενου συμφώνου, ορίζεται ότι: «Εφ' όσον σχετικώς προς οιαδήποτε κυρίαν σύμβαση, συνάπτονται παρεπόμενα σύμφωνα, αναφερόμενο εις την παροχήν υποθήκης, ενεχύρου, εγγυήσεως πάσης φύσεως, ως και πάσης άλλης ασφάλειας ή ποινικών ρητρών, εάν μεν υπεβλήθη εις το κατά την κλίμακα του άρθρ. 12 τέλος η κύρια σύμβασις το δε παρεπόμενον συμφωνείται δια του εγγράφου, εις ουδέν υπόκειται τούτο τέλος. Εάν το παρεπόμενον τούτο σύμφωνον συμφωνείται δια χωριστού εγγράφου, εφ' όσον μεν η κυρία σύμβασις υπεβλήθη εις το τέλος της κλίμακος του άρθρ. 12, το παρεπόμενον σύμφωνον υπόκειται εις πάγιον τέλος δραχμών 10.000, εν εναντία δε περιπτώσει εις το αναλογικόν τέλος της κλίμακος του άρθρ. 12, υπολογιζόμενον επί του ποσού του αντιστοιχούντος εις την αξίαν της μη υποβληθείσης εις το αναλογικόν τέλος κυρίας συμβάσεως, αδιαφόρως αν το εν τω παρεπόμενω σύμφωνω ποσόν είναι έλασσον ή μείζον της αξίας της μη υποβληθείσης εις το αναλογικόν τέλος κυρίας συμβάσεως. Παν όμως ποσόν καταβαλλόμενον, συνεπεία προσθέτου συμφώνου, πέρα του υποβληθέντος εις αναλογικόν τέλος ποσού της κυρίας συμβάσεως, υπόκειται κατά την καταβολήν του εις το κατά το άρθρ. 12 τέλη.»

Επειδή στο άρθρο 36.1.11 (Σ.σ. Σύμβασης κυρωθείσας με Νόμο) ορίζεται ότι οι κάθε είδους Αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο δυνάμει των Άρθρων 26, 29, 30 και 35.2.1 της παρούσας Σύμβασης και βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής του ν. 2859/2000, απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, εν προκειμένω, το προσφεύγων Ελληνικό Υποκατάστημα της ανώνυμης αλλοδαπής εταιρείας εξέδωσε Α) το με αριθμό/2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, αξίας 14.456.839,00 €, προς την κοινοπραξία (ΑΦΜ), και Β) το με αριθμό/2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, αξίας 10.414.266,00 €, προς την κοινοπραξία (ΑΦΜ), για αποζημιώσεις που έλαβε στα πλαίσια της δραστηριότητάς του ως των αντίστοιχων

Επειδή, το άρθρο 26 των Συμβάσεων Παραχώρησης αφορά στις αποζημιώσεις που λαμβάνει ο από το Ειδικότερα, στο άρθρο 26§§1 και 2 ορίζονται τα γεγονότα καθυστέρησης και οι αποζημιώσεις περιόδου μελετών- κατασκευών αντίστοιχα.

Επειδή, κατ' επέκταση, το άρθρο 36 των ιδίων Συμβάσεων θεμελιώνει την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. και το χαρτόσημο των αποζημιώσεων που καταβάλει το στον, ο οποίος είναι

αποκλειστικά υπεύθυνος για τις πληρωμές προς τον και για τις οποίες πληρωμές το δεν φέρει καμία ευθύνη.

Επειδή, η σύμβαση μεταξύ του και του σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί παρεπόμενο σύμφωνο κατ' άρθρον 13§1 περ. ε' του ΚΝΤΧ της κύριας Σύμβαση μεταξύ του και του, καθώς δεν αφορά στην εξασφάλιση αυτής.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 26/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υπό εκκαθάριση Ελληνικού Υποκαταστήματος της ανώνυμης αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

ΔΑΝΕΙΑ

ΔΕΔ 346/2019 ΑΘΗΝΑ

Πιστώσεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

α) Με την υπ'αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας τέλη χαρτοσήμου ποσού 262.363,97 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 52.472,79 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 157.418,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 472.255,15 ευρώ.

β) Με την υπ'αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας τέλη χαρτοσήμου ποσού 268.272,87 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 53.654,57 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 160.963,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 482.891,18 ευρώ.

γ) Με την υπ'αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας τέλη χαρτοσήμου ποσού 263.745,24 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 52.749,05 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 158.247,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 474.741,44 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 20/07/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ'αριθμ...../2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ως προς τον δανειακό αλληλόχρεο λογαριασμό που τηρεί η

κοινοπραξία στα λογιστικά της βιβλία 53.14.003 «.....» ενώ όφειλε, δεν απέδωσε τα προβλεπόμενα τέλη χαρτοσήμου.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στο άρθρο 22 παρ.1 περ.(κγ) του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1.Απαλλάσσονται από το φόρο:

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα κοινοπραξία αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας ως μοναδικό ισχυρισμό την υπαγωγή των δανειακών συμβάσεων μεταξύ αυτής και της «.....» (σχετ.Λογαρ.53.14.003) στο πεδίο εφαρμογής Φ.Π.Α και συγκεκριμένα στην δραστηριότητα χορήγησης πιστώσεων, η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ, επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000, περί κατάργησης επιβολής τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000, 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 οι υπό κρίση συμβάσεις βάσει των οποίων χορηγήθηκαν χρηματικές πιστώσεις δια ανοιχτού-αλληλόχρεου λογαριασμού, είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες από τις συμβάσεις πώλησης εμπορευμάτων – υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Άλλωστε και από την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ, έχει γίνει παγίως δεκτό ότι, από την εφαρμογή των διατάξεων του ν.1642/1986 και εντεύθεν, οι συμβάσεις σύναψης δανείου μεταξύ επιχειρήσεων εξακολουθούν να υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου, εφόσον περιέχουν υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, (βλ. όμως ενδεικτικώς ΣΤΕ 3639/2013, 124/2014).

Περαιτέρω, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα κοινοπραξία, απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000, **αφενός αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν τις πιστώσεις όχι δε και τα πρόσωπα που τις λαμβάνουν, όπως είναι η ίδια (σκέψη 6 της Απόφασης ΔΕΦΑΘ/2014) αφετέρου η δανείστρια εταιρεία «.....» (σχετ.Λογαρ.53.14.003),στο πλαίσιο των πράξεων αυτών, 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 του σκοπού και του αντικειμένου εργασίας αυτής, ήτοι δεν αποτελεί τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα ή Πιστωτικό Οργανισμό.**

Επειδή, σε κάθε περίπτωση τα δάνεια μεταξύ εμπόρων ή επιχειρήσεων των άρθρων 13 παρ. 1α και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ, ρητώς βάσει της προαναφερθείσας ΠΟΛ 44/1987, αναφέρονται ως συναλλαγές για τις οποίες εξακολουθεί να εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά την εφαρμογή του ΦΠΑ, **ήτοι σαφώς διαχωρίστηκαν από την χορήγηση πιστώσεων του άρθρου 18 περ.1(κδ) του ν.1642/1986 και μεταγενέστερα του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κγ' του Ν.2859/2000, η οποία αποτελεί πράξη εντός του**

ρυθμιστικού πεδίου του Φ.Π.Α., και απαλλασσόμενη από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας με την προϋπόθεση όμως ότι αυτή διενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α. που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

Η περίπτωση ευκαιριακής χορήγησης έντοκου δανείου, από πρόσωπο, το οποίο δεν είναι υποκείμενο στον Φ.Π.Α. που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, δεν αποτελεί πράξη που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής των κρινόμενων χρηματικών πιστώσεων σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω υπαγωγής τους στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ πρέπει να απορριφθεί ως ερειδόμενος σε εσφαλμένη νομική εκδοχή.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της.....

ΔΕΔ 155/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τις υπ' αριθμ. :

α)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.647,70 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 329,54 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 988,62 €, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 779,43€, ήτοι συνολικό ποσό 3.745,29 €.

β)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.167,15 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 433,43 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 1.300,29 €, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 1.025,15 €, ήτοι συνολικό ποσό 4.926,02 €.

γ)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 141,12 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 28,22 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 84,67€, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 51,92 €, ήτοι συνολικό ποσό 305,95 €.

δ)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 143,79€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 28,76€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω

ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4174/2013 ποσού 86,27€, πλέον τόκοι άρθρου 53 του Ν 4174/2013 ποσού 37,79€, ήτοι συνολικό ποσό 296,61€.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου προέκυψαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου που αναγράφεται στην από 04/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 09/07/2018) έκθεση μερικού ελέγχου ΚΤΧΝ (Ν 4755/1930) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ο έλεγχος έκρινε ότι υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις προερχόμενες:

1) από δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ, τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν 4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάση το άρθρο 15 παρ. 5γ του ΚΤΧΝ (άρθρο 43 ν 1041/80).

2) από δάνεια μεταξύ Ιδιωτών τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν 4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάση το άρθρο 13§1α του ΚΤΧ.

Οι εν λόγω πρωτογενείς καταθέσεις κατηγοριοποιήθηκαν ανά χρήση ως ακολούθως:

.....

Κατόπιν των υποβληθέντων από τον προσφεύγοντα αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου συμβάσεων δανείων, των χρήσεων 2012, 2013 2014 και 2015, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ποσά δανείων για τα οποία οφείλονται τέλη χαρτοσήμου ανά χρήση ως κατωτέρω:

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

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 για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη **εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών** (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν

συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (ΣτΕ 1514/1956, ΣτΕ 578/1957).

Επειδή η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση-ανάληψη νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημόσιου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. (Ρέππας Π.)

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 04/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 09/07/2018) έκθεση μερικού ελέγχου ΚΤΧΝ (Ν 4755/1930) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έκρινε ότι υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις προερχόμενες:

1) από δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ (.....), ύψους 71.000,00 €, 101.000,00€, 2.761,88€, 5.517,00€ στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν.4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάση το άρθρο 15 παρ. 5γ του ΚΤΧΝ (άρθρο 43 ν 1041/80).

2) από δάνεια μεταξύ Ιδιωτών ύψους 7.590,00€, 4905,00€, 2862,90€, 1115,00€ στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, τα οποία σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν 4755/1930, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν 5164/1931 του ΚΤΧΝ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% με βάση το άρθρο 13§1α του ΚΤΧ,

Επειδή κατά τον έλεγχο διαπίστωσης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 μέσω της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα κατά το στάδιο της αιτιολόγησης της προέλευσης των τραπεζικών πιστώσεων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: α) μόνη η κατάθεση του προϊόντος του δανείου σε τραπεζικό λογαριασμό, δεν αρκεί για την υπαγωγή της σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς από αυτή και μόνη την κατάθεση δεν προκύπτει έγγραφη σύμβαση δανείου ή σύμβαση δανείου αποδεικνυόμενη με εγγραφή στα βιβλία εταιρείας, όπως απαιτεί ο τυπικός Νόμος για τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου και β) τα προφορικά δάνεια είτε μεταξύ ιδιωτών είτε μεταξύ ιδιώτη και νομικού προσώπου – εταιρείας, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, ελλείψει εγγράφου τυπικότητας της συμβάσεως.

Επειδή ως ορίζεται στις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. και έχει κριθεί από την νομολογία, **βασική προϋπόθεση και αρχή της φορολογίας χαρτοσήμου είναι η ύπαρξη εγγραφής στα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων .**

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 04/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 09/07/2018) έκθεση μερικού ελέγχου ΚΤΧΝ (Ν 4755/1930) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει την κρίση του ότι τα ποσά ύψους 71.000,00 €, 101.000,00€, 2.761,88€, 5.517,00€ στις

χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, αφορούν δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ και τα ποσά ύψους 7.590,00€, 4905,00€, 2862,90€, 1115,00€ στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα, αφορούν δάνεια μεταξύ Ιδιωτών και συγκεκριμένα:

Α) για τα κριθέντα ως δάνεια μεταξύ τρίτου εν γένει και ΑΕ ο έλεγχος δεν επικαλείται ύπαρξη εγγραφών στα βιβλία της εταιρείας «.....» περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων,

Β) για κριθέντα ως δάνεια μεταξύ Ιδιωτών προκειμένου να υπαχθούν σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών. Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της.....

ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

ΔΕΔ 482/2019 ΑΘΗΝΑ

Αυξανόμενο πιστωτικό υπόλοιπο θυγατρικής εταιρείας πελάτη

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου ποσού 43.677,94 €, εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο ποσού 8.735,57 €, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 40.013,35 € και εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη ποσού 8.002,66 €, ήτοι συνολικό ποσό 100.429,52 €.

Η διαφορά των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ, προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΝΤΧ στην προσφεύγουσα εταιρεία με βάση την υπ' αριθμ./.../...../2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του

Για την προσφεύγουσα συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/94 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις των παρ. 3 άρθρου 17 Ν. 3842/2010 και παρ. 10 άρθρου 21 του Ν. 3943/2011, για τους ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 30.06.2011 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις τις ΠΟΛ. 1159/2011), έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης του Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, της ελεγκτικής εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 -31.12.2013. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάχθηκε με επιφύλαξη. Στο ανωτέρω εκδοθέν φορολογικό πιστοποιητικό αναγράφηκε ότι η εταιρεία «για τηρούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς δεν έχει δηλωθεί και αποδοθεί χαρτόσημο 1,2% ποσού ευρώ 52.352,27, πλέον προσαυξήσεων». Προς τούτο εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα Βιβλία και Στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις/καταθέσεις της προσφεύγουσας στη διαχειριστική περίοδο 2013, από/προς

Θυγατρικές εταιρείες οι οποίες εμφανίζονται σε υπολογαριασμούς του λογ. 30 «Πελάτες» και λογ. 50 «Προμηθευτές» και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

.....

Για τις αναλήψεις/καταθέσεις από/προς θυγατρικές εταιρείες δεν αποδόθηκε ως όφειλε το αναλογούν τέλος χαρτόσημο, σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 5γ του ΚΝΤΧ, και προς τούτο αυτό καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

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 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, σχετικά με τις συναλλαγές με την, ισχυρίζεται ότι μεταξύ τους υπογράφηκαν τρία (3) ιδιωτικά συμφωνητικά, την 01.10.2013 με ποσό 140.000,00 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23%, την 01.10.2013 με ποσό 200.000,00 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% και την 01.11.2013 με ποσό 170.000,00 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% με τα οποία η προσφεύγουσα παραχώρησε στη δικαιώματα ταινιών, προκειμένου η τελευταία να τα μεταπωλήσει σε εκδοτικές επιχειρήσεις για να κυκλοφορήσουν ως ένθετο τα DVD με τις εφημερίδες τους. Στο πλαίσιο των ανωτέρω συμφωνητικών, εκδόθηκαν, το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με ημερομηνία 30.09.2013, σειρά, Νο και μικτή αξία 246.000,00 Ευρώ, το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με ημερομηνία 31.10.2013, σειρά, Νο και μικτή αξία 172.200,00 Ευρώ και το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με ημερομηνία 30.11.2013, σειρά, Νο και μικτή αξία 209.100,00 Ευρώ και οι εισπράξεις, που αφορούν στην εξόφληση των ανωτέρω Τιμολογίων, συνολικού ποσού (μαζί με τον Φ.Π.Α.) 627.300,00 Ευρώ, δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου, διότι αφορούν σε εκτέλεση συμβάσεων υπαγομένων σε Φ.Π.Α. και, συνακόλουθα, μη υποκειμένων σε τέλη χαρτοσήμου. Η περιγραφή της αιτιολογίας των καταβολών στα βιβλία της προσφεύγουσας, αναφερομένη σε «παραχώρηση δικαιωμάτων»,

εμπεριέχει ρητή αναφορά της συμβατικής σχέσεως και, συνακόλουθα, εξαλείφει ήδη αφηρητικά την έννοια της απλής, αναίτιας καταβολής χρημάτων.

Επειδή από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου σε σχέση με τα προαναφερθέντα καθώς και από την με ημερομηνία θεώρησης 10/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα των τριών προαναφερόμενων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών στα οποία αναγράφεται αιτιολογία «αμοιβή δικαιώματα ταινιών ως το από 29/9/13 ιδιωτικό συμφωνητικό και ως επισυναπτόμενη κατάσταση», χωρίς ωστόσο να τεθούν υπόψη του ελέγχου τα από 24.09.2013 ιδιωτικά συμφωνητικά ούτε και οι σχετικές επισυναπτόμενες καταστάσεις που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Τα τρία προσκομιζόμενα ιδιωτικά συμφωνητικά έχουν ημερομηνίες υπογραφής 01.10.2013 και 01.11.2012. **Η περιγραφή στα βιβλία της ελεγχόμενης αναφέρει «Μερική εξόφληση από παρ/ση δικαιωμάτων για είσπρ. μέσω εφημερίδων» χωρίς να κάνει σχετική αναφορά σε συγκεκριμένο τιμολόγιο ή υφιστάμενη σύμβαση μεταξύ των δύο εταιρειών. Επιπλέον, το υπόλοιπο του λογαριασμού του πελάτη με κωδικό «.....» καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης έχει πιστωτικό υπόλοιπο και οι προαναφερόμενες καταβολές αυξάνουν την υποχρέωση της προσφεύγουσας προς την θυγατρική της «.....» και δεν αποτελούν μείωση απαίτησης. Δηλαδή παρότι πρόκειται για λογαριασμό απαίτησης, εντούτοις εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο παραμένει πιστωτικό καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης. Τέλος, οι εν λόγω καταβολές έχουν πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο χρόνο της υπογραφής των συμβάσεων και την έκδοση των συγκεκριμένων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που η προσφεύγουσα επικαλείται.**

.....
Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της

ΔΕΔ 1676/2019 ΑΘΗΝΑ

Χαρτόσημο λογαριασμών επί αποδόσει

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, χρήσης 01.01.2012-31.12.2012, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.442,70€, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 288,54€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 865,62€ και τόκων εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 53 ν. 4174/2013 ύψους 758,28€, ήτοι συνολικό ποσό 3.355,14€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 19/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2013, δυνάμει της υπ' αριθ./.../...../2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στη χρήση 2012 υφίστανται πιστώσεις οι οποίες υπόκεινται στις διατάξεις της παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

.....

Από την αξιοποίηση των στοιχείων της εταιρείας που προσκομίστηκαν στον έλεγχο για τους λογαριασμούς 35.01.00 ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ Δ.Σ., 38.03.00 Τράπεζα και 38.00.00 Ταμείο Κεντρικού για τη περίοδο 22/02/12 - 08/11/2012, ο έλεγχος θεώρησε πως το συνολικό ποσό των **72.135,26 €** που αιτιολογήθηκε από το δοσοληπτικό λογαριασμό της προσφεύγουσας με την εταιρεία, **αφορά σε δάνειο που έλαβε** από την εταιρία «.....» και καταλόγισε τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

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.). Το ΣτΕ όμως με νεότερη απόφασή του 3402/1988 εξέφρασε και τρίτη άποψη, σύμφωνα με την οποία η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σ' αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά σε σύμβαση δανείου, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία της σύμβασης του δανείου πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή περαιτέρω με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1087/10-6-2005 και ΠΟΛ. 1162/27-7-2011 το Υπουργείο Οικονομικών παρείχε οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών. Ειδικότερα, ως προς τη φορολογία χαρτοσήμου, διευκρινίστηκαν τα εξής: «...θα πρέπει επί βιβλίων Γ' κατηγορίας να ερευνάται η κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 33.07 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων", 33.08 "δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών", 33.09 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ." και 33.10 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών δ/ντών ή διευθυντών Α.Ε." καθώς και του λογ/σμού 53.14 "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους", για το ενδεχόμενο υποκρυπτόμενων δανείων και σε περίπτωση που τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι ποσά των λογαριασμών αυτών συνιστούν δανεισμό των εταίρων, διαχειριστών, μελών Δ.Σ. κλπ από την επιχείρηση ή το αντίστροφο, τότε, θα αναζητούνται τα οικεία τέλη χαρτοσήμου και γενικά θα ελέγχεται η εκπλήρωση όλων των σχετικών υποχρεώσεων.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα στις 30/12/2009 ανέλαβε από το ταμείο της εταιρείας με χρέωση του λογαριασμού 35.01.00 ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ Δ.Σ., τα ποσά των 22.181,69€ την 22/02/2012, 40.000,00€ την 01/06/2012 και 9.953,57€ την 08/11/2012. Επίσης, η προσφεύγουσα επέστρεψε στην ως άνω εταιρεία την 01/08/2012 τα ποσά των 5.000,00€ και 2.000,00€.

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε με βάση τις εγγραφές της εταιρείας στους λογαριασμούς 35.01.00 ΕΠΙ ΑΠΟΔΟΣΗ Δ.Σ., 38.03.00 Τράπεζα και 38.00.00 Ταμείο Κεντρικού για την περίοδο 22/02/2012 έως 08/11/2012, πως το συνολικό ποσό των 72.135,26€ που πιστώθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας και προήλθε από τον δοσοληπτικό λογαριασμό που τηρούσε με την εταιρεία αφορά σε δάνειο που έλαβε από την ως άνω εταιρεία.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν από τις διενεργηθείσες εγγραφές στους προαναφερθέντες λογαριασμούς της εταιρείας όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής. **Συνεπώς, δεν αποδείχθηκε ότι υπάρχει σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας που κατέβαλε τα χρηματικά ποσά, και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου ή συνομολόγηση δανείου κατ' άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα.**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περιπτώσιν εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου αποδεικνύεται, ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

.....

Εάν από εταίρο ή μέτοχο ή άλλο πρόσωπο γίνεται ανάληψη μέρους η ολόκληρης της κατάθεσής του, η οποία υποβλήθηκε στο τέλος 1%, για την πράξη αυτή δεν οφείλεται αναλογικό τέλος.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, και δη τις εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, όπως αυτές αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, **δεν συνιστούν δάνειο αλλά «καταθέσεις – αναλήψεις», οι οποίες εφόσον δεν ανάγονται αποδεδειγμένα σε δανειακή σύμβαση ή άλλη πράξη, υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ εδάφιο τέταρτο του άρθ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.**

ΔΕΔ 1856/2019 ΑΘΗΝΑ

Χαρτόσημο σε λογαριασμό Χρεώστες Διάφοροι

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ. /28.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση τέλος χαρτοσήμου, ποσού 36.515,47 €, και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του

χαρτοσήμου, ποσού 7.303,09 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου, ποσού 41.101,82 €, ήτοι συνολικό ποσό 84.920,38 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον η προσφεύγουσα επιχείρηση εμφάνισε, στο λογαριασμό του λογιστικού σχεδίου 33.95.00.0000 «Λοιποί Χρεώστες Διάφοροι», **ταμειακές διευκολύνσεις-προκαταβολές σε όργανα διοικήσεως και μετόχους της εταιρείας συνολικού ποσού 3.651.547,09 €.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στη παρ.5 περ. (γ) του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.(π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α') μεταξύ άλλων ορίζεται: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».

Έτσι, η ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» ή «ανάληψη» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου (1%), ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του ίδιου ως άνω Κώδικα(2%).

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 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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου ΚΝΤΧ των Ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ &, επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΔΕΔ 224/2020 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 22.017,45 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 4.403,49 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 11.906,50 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 2.120,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 40.448,30 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 24/07/2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του
..... Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών πελατών –προμηθευτών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διατηρούσε λογαριασμούς με τις εταιρείες «.....» και «.....», στους οποίους περιέχονταν πλήθος εγγραφών ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις :

α) Αγορές, πωλήσεις, επιστροφές, εκπτώσεις, εμπορευμάτων και προϊόντων, αγορές και πωλήσεις παγίων στοιχείων και δαπανών με βάσει τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία

β) Ταμειακές εγγραφές (εισπράξεις - πληρωμές)

γ) Συμψηφιστικές εγγραφές μεταχρονολογημένες επιταγές και

δ) Τακτοποιητικές εγγραφές μεταξύ των δύο λογαριασμών.

.....Ο έλεγχος αφού ενοποίησε τους υπό κρίση λογαριασμούς (πελατών-προμηθευτών-πιστωτών) σε ένα λογαριασμό μετά την αφαίρεση των εμπορικών και λοιπών μη χρηματικών πράξεων έκρινε ότι οι χρηματικές κινήσεις αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των εν λόγω εταιρειών οι οποίες υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ (άρθρο 43 Ν. 1041/80 ισχύς από 02.04.80) (Καταθέσεις –αναλήψεις χρημάτων) και συγκεκριμένα ανά έτος οι εν λόγω κινήσεις έχουν ως εξής:.....

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στο Άρθρο 15 παρ. 5 περ.γ, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α ' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».

Επειδή κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης:

- Ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, διά 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. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 1470/2002), 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.

Ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την 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, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

γ. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

2) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983).

Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημόσιου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. Εάν το τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε στο Δημόσιο από το ένα εκ των συμβαλλόμενων μερών (καταθέτη ή λήπτη των χρημάτων) δεν υποχρεούται σε καταβολή τέλους χαρτοσήμου, για την ίδια κατάθεση χρημάτων, και το άλλο συμβαλλόμενο μέρος, γιατί, κατά νόμον, μία μόνο φορά χαρτοσημαίνεται με αναλογικό τέλος χαρτοσήμου μία συναλλαγή. Εάν, εκ παραδρομής, για την ίδια κατάθεση χρημάτων, καταβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, δηλαδή, και από τον καταθέτη των χρημάτων (εταιρεία κ.λπ.) και από την λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία, η εταιρεία, που κατέβαλε χρονικά δεύτερη το τέλος χαρτοσήμου, μπορεί να το αναζητήσει από το Δημόσιο, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, με την προϋπόθεση, φυσικά, ότι η σχετική αξίωση δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή. Στην περίπτωση αυτή, η αιτούσα την επιστροφή του τέλους χαρτοσήμου εταιρεία θα πρέπει να αποδείξει, με κάθε πρόσφορο τρόπο (π.χ. με προσκόμιση επικυρωμένου φωτοαντιγράφου του αποδεικτικού πληρωμής του τέλους χαρτοσήμου της άλλης εταιρείας), ότι το τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε από την άλλη εταιρεία, δηλαδή, την εταιρεία που κατέβαλε πρώτη χρονικά το τέλος χαρτοσήμου της συναλλαγής αυτής στο Δημόσιο.

3) 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 (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

4) 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 τα τέλη αυτά.

5) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να 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 απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996). 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. 802/654/1983).

Επειδήστο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» διαπίστωσε τα εξής:

«Από το ισοζύγιο λογαριασμών, όπως και στις καρτέλες των λογαριασμών 33.11 και 53.12 διαπιστώθηκαν εγγραφές που αφορούν κινήσεις μόνο προς συνδεδεμένες «.....» και «.....» οι οποίες δεν αφορούν εμπορικές συναλλαγές αλλά ταμειακές διευκολύνσεις μεταξύ των ανωτέρω συνδεδεμένων εταιρειών, μη αποτελώντας παρεπόμενη πράξη άλλης κύριας σύμβασης ή συναλλαγής για τις οποίες δημιουργούν υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του τέταρτου εδάφιου της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του κώδικα χαρτοσήμου, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 του ν. 1041/1980» .

Διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ΚΝΤΧ, στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα ο έλεγχος αφού ενοποίησε τους υπό κρίση λογαριασμούς (πελατών-προμηθευτών-χρεωστών-πιστωτών) που αφορούν τις ως άνω εταιρείες (.....,), σε ένα λογαριασμό για την κάθε εταιρεία και μετά την αφαίρεση των εμπορικών και λοιπών μη χρηματικών πράξεων, έκρινε ότι οι χρηματικές κινήσεις αφορούν σε χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των εν λόγω εταιρειών και συγκεκριμένα έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου καθώς ως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου διαπίστωσε τα εξής:

«1.Υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ των δυο εμπορικών εταιρειών (συνδεδεμένες επιχειρήσεις)

2. Οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις γίνονται στην Ελλάδα, όπως αυτό αποδεικνύονται από τις σχετικές εγγραφές στα επίσημα τηρούμενα βιβλία .

3.Δεν βρέθηκαν ούτε από τον παρόντα έλεγχο ούτε από άλλους ελέγχους ότι οι εγγραφές στα βιβλία ανάγονται σε έγγραφη σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή οι οποίες είχαν υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχαν απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά.

4.Στις εγγραφές των βιβλίων δεν γίνεται ρητή αναγραφή της λέξης «δάνειο», αλλά αναφέρεται η λέξη «έναντι λογαριασμού».

5.Οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων, όπως προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα επίσημα τηρούμενα βιβλία εμφανίζονται αυτές ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις και όχι ως πράξεις πραγματοποιούμενες στα πλαίσια «δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού »

6.Στους λογαριασμούς που τηρούσε η ελεγχόμενη επιχείρηση (30.00.01.00.0000 και 50.00.01.00.001 και 53.12. ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧ.ΠΡΟΣ ΛΟΙΠ ΣΥΜΜ ΕΝΔΙΑΦ.ΕΠ) που παρακολουθούσε τις συναλλαγές με τις εταιρείες «.....» και «.....» εμπεριέχουν και κινήσεις εμπορικών πράξεων και ως εκ τούτου δεν θεωρούνται δανειακοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί.

Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος διαπιστώνει ότι οι κινήσεις των λογαριασμών αυτών που ενοποιήθηκαν σε έναν όπως αναλυτικά εμφανίζονται περιλαμβάνουν μόνο τις χρηματικές διευκολύνσεις μεταξύ των εταιρειών ... υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ (άρθρο 43 Ν. 1041/80 ισχύς από 02.04.80) (Καταθέσεις –αναλήψεις χρημάτων)....».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24/07/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη

ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ

ΔΕΔ 873/2019 ΑΘΗΝΑ

Προσύμφωνο αγοράς ακινήτου – Μη πραγματοποίηση αγοράς

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τη, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 12.000,00 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 2.400,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου τέλους χαρτοσήμου ποσού 10.993,20 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 2.198,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 27.591,84 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 25/09/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) του, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...../2018 (σε συνέχεια της υπ' αριθμ./...../2017) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. **Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου** η προσφεύγουσα κατέβαλε στην επιχείρηση «.....» **συνολικό ποσό 1.200.000 ευρώ, το οποίο αφορά είτε ενίσχυση του κεφαλαίου της, είτε προσωρινή ταμειακή διευκόλυνσή της και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ επί του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5γ του ΚΝΤΧ.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην από 25/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα κατέβαλε συνολικό ποσό ύψους 1.200.000 ευρώ στην επιχείρηση «.....» με δ.τ. «.....» και Α.Φ.Μ. με έδρα τον Δήμο (δ/νση:) ως προκαταβολή για αγορά ακινήτου συνολικής αξίας 2.500.000,00 ευρώ, **δυνάμει του με αριθμ./2009 αρχικού προσυμφώνου πώλησης οριζόντιων ιδιοκτησιών**. Το υπόλοιπο ποσό 1.300.000,00 ευρώ οφείλεται ακόμα στην εταιρεία «.....», ενώ το αρχικό προσύμφωνο πώλησης έχει παραταθεί μέχρι 20/12/2018 με το υπ' αριθμ./2017 σύμφωνο παράτασης και τροποποίησης του συμβολαιογράφου

Επειδή ο έλεγχος, δεδομένου ότι η εν λόγω μεταβίβαση του ακινήτου δεν πραγματοποιήθηκε και δεν επακολούθησε της καταβολής των χρημάτων αντίστοιχη μεταβίβαση του ακινήτου, αλλά ούτε η επιστροφή των χρημάτων στην προσφεύγουσα, αξιολογώντας τα πραγματικά περιστατικά (χρόνος κατάρτισης προσυμφώνου, όροι – ρήτρες του προσυμφώνου, συνεχείς παρατάσεις σύναψης οριστικής σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου, τμηματικές καταβολές χρημάτων, εγγραφές στα βιβλία), λαμβάνοντας υπ' όψη την ισχύουσα νομολογία, καθώς και τις δικαστηριακές και διοικητικές αποφάσεις, έκρινε ότι το εν λόγω χρηματικό ποσό που κατεβλήθη τμηματικά στην επιχείρηση «..... Α.Ε.» αφορά είτε ενίσχυση του κεφαλαίου της, είτε προσωρινή ταμειακή διευκόλυνσή της και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ επί του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του ΚΝΤΧ

Επειδή τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται βάσει εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και ως εκ τούτου **δεν επιτρέπεται να συναχθεί η επιβολή τέλους χαρτοσήμου από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις**.

Επειδή προσύμφωνο είναι η σύμβαση, δια της οποίας τα μέρη υποχρεούνται (υπόσχονται) να συνάψουν μελλοντικά ορισμένη σύμβαση, η οποία καλείται κυρία ή οριστική (άρθρο 166 Α.Κ.).

Επειδή το προσύμφωνο, κατά το άρθρο 166 του Αστικού Κώδικα, υπόκειται στον τύπο, τον οποίο ο νόμος ορίζει, για τη συναπτά σύμβαση. Έτσι, τα προσύμφωνα κατάρτισης συμβάσεων, που έχουν αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, θα πρέπει να συντάσσονται, επί ποινή ακυρότητας, ενώπιον συμβολαιογράφου, δοθέντος ότι οι συμβάσεις αυτές, σύμφωνα με το άρθρο 369 του Αστικού Κώδικα, απαιτείται να συντάσσονται ενώπιον συμβολαιογράφου.

Επειδή το προσύμφωνο, δηλαδή η σύμβαση με την οποία δίνεται υπόσχεση για μελλοντική κατάρτιση οριστικής σύμβασης, δεν υπόκειται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου (άρθρου 13 παρ. 1ζ Κ.τ.Χ. σε συνδυασμό με άρθρο 25 παρ. 2 ν. 2873/2000).

Επειδή, εάν κατά τη συνομολόγηση (κατάρτιση) προσυμφώνου λαμβάνει χώρα καταβολή ποσού, ίδια λόγω αρραβώνα, **οφείλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου στο ποσό του αρραβώνα μόνο στην περίπτωση που η οριστική σύμβαση υπόκειται σε αναλογικό, επίσης, τέλος χαρτοσήμου** (ΣτΕ 995/1985, 4005/1985, 2711/1986, 4884/1986, Υπ. Οικ. Σ. 211/19/ΠΟΛ.16/1986, Σ. 605/98/ΠΟΛ.44/1987). Αντίθετα, σε κάθε άλλη περίπτωση, **δε θα οφείλεται στο προσύμφωνο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου**.

Επειδή η μεταβίβαση ακινήτου (κύρια σύμβαση) δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, κατά συνέπεια και τα προσύμφωνα με υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, εν προκειμένω, έχουν συνταχθεί συμβολαιογραφικά προσύμφωνα αγοράς ακινήτου, τα οποία έχουν παραταθεί μέχρι την 20/12/2018 και βρίσκονταν κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου και έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης σε ισχύ, δε δύναται να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου για ταμειακή διευκόλυνση. **Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η φορολογική αρχή έσφαλε εκδίδοντας τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, γίνεται αποδεκτός.**

ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΜΙΣΘΩΝ

ΔΕΔ 2899/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Καταλογισμός Χαρτοσήμου επί προκαταβολής έναντι μισθών 7000 ευρώ, η οποία τακτοποιείται σταδιακά.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή σχετικά με την επιβολή χαρτοσήμου ως προς τις προκαταβολές μισθών έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση ότι οι προκαταβολές μισθού εφόσον συμψηφίζονται εφάπαξ, κατά την εξόφληση των αποδοχών εντός του μήνα δεν συνιστούν δάνειο και δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου. Εάν όμως εξοφλούνται σταδιακά με μηνιαία παρακράτηση από τις αποδοχές θεωρούνται ως δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Α.Κ. και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%. (βλ. Υπ.Οικ. Σ. 6082/198/1979, Χ.1309/263/1981, (βλ. επίσης Φορολογία Χαρτοσήμου Π. Ρέππα, 2010, σελ. 853).

Επειδή στο με αριθ. πρωτ.: ΔΕΕΦ Β 1182799 ΕΞ 2016 / Τέλη χαρτοσήμου επί προκαταβολής μισθών εργαζομένων έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται:

«1. Στην περίπτωση προκαταβολών μισθών που συμψηφίζονται εφάπαξ και μέσα στον ίδιο μήνα με τον μισθό των υπαλλήλων, δεν θεωρείται ότι υφίσταται δανειακή σχέση μεταξύ του εργοδότη και των υπαλλήλων.

2. Στην περίπτωση προκαταβολών μισθών, που εξοφλούνται δια μηνιαίων κρατήσεων από τις αποδοχές των υπαλλήλων, υφίσταται δανειακή σχέση κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα και υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 3% ή 2% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επ' αυτού), κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13§1.α και 15§1.α. του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

3. Οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 ν. 4172/2013 θέτουν τις προϋποθέσεις για τον υπολογισμό παροχής σε είδος σε περίπτωση χορήγησης δανείων από τον εργοδότη στον εργαζόμενο. Από τη διατύπωση της διάταξης αυτής προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση προκαταβολής μισθού αυτή λογίζεται ως δάνειο και εξ αντιδιαστολής μόνο προκύπτει ότι προκαταβολές μισθών έως τρεις μήνες δεν θεωρούνται δάνεια. Αυτό έχει την περαιτέρω συνέπεια ότι για τις προκαταβολές αυτές δεν υπολογίζεται πρόσθετη παροχή σε είδος για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο η φύση της συναλλαγής ως δανείου δεν μεταβάλλεται, αφού το άρθρο 13 παρ. 3 ν. 4172/2013 θεσπίζει τεκμήριο για τον υπολογισμό της παροχής σε είδος χωρίς να επιδρά το τεκμήριο αυτό στη φορολογία χαρτοσήμου.

4. Σε κάθε περίπτωση, η εξέταση των πραγματικών περιστατικών, καθώς και της συνδρομής των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, εναπόκειται, ως ζήτημα πραγματικό, στην κρίση των ελεγκτικών υπηρεσιών.»

Επειδή εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου διαπιστώθηκε:

iii) Προκαταβολή Μισθού

Όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 53-03-01-0009 αλλά και από τις μισθοδοτικές καταστάσεις, την περίοδο που εκταμιεύθηκε το ποσό των 7.000,00€, ο μισθός του κου αντιστοιχούσε σε 1.168,24€.

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι κατά την καταβολή της μισθοδοσίας μηνών Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2016, συμπεριλαμβανομένου και του Δώρου Χριστουγέννων, αποδίδεται στον δικαιούχο μισθωτό ποσό μικρότερο από το οριζόμενο στις μισθοδοτικές καταστάσεις, ως κάτωθι:

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ | ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ | ΑΠΟΔΟΣΗ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΠΟΣΟΥ 01/09/2016 | - | - | - |
| ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ | 1.168,24 | 968,24 | 200,00 |
| ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ | 1.168,24 | 668,24 | 500,00 |
| ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ | 1.168,24 | 868,24 | 300,00 |
| ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΝΩΝ 2016 | 1.210,99 | 910,99 | 300,00 |
| ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ | 1.168,25 | 868,25 | 300,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 5.883,96 | 4.283,96 | 1.600,00 |

Προκύπτει ξεκάθαρα επομένως ότι το ποσό των 7.000,00€ αποτελεί προκαταβολή μισθού από την ελεγχόμενη επιχείρηση προς τον δικαιούχο, πλέον ότι η εξόφλησή της πραγματοποιείται σταδιακά και πέραν του τριμήνου, με παρακράτηση από τον οριζόμενο μηνιαίο μισθό των ανωτέρω ποσών της στήλης ΔΙΑΦΟΡΑ του ανωτέρω πίνακα. Για σκοπούς φορολογίας χαρτοσήμου, η προκαταβολή μισθού θεωρείται δάνειο όταν εξοφλείται σταδιακά και πέραν του τριμήνου, από τις μηνιαίες αποδοχές του εργαζόμενου, όπως ακριβώς παρατηρείται ότι συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση. Πληρούνται επομένως οι προϋποθέσεις ... ως εκ τούτου το ποσό των 7.000,00€ επιβαρύνεται με τέλη χαρτοσήμου 3% (Δάνεια που συνάπτονται μεταξύ εμπόρων / επιχειρήσεων (πλην Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) και ιδιωτών υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3%)».

Επειδή εν προκειμένω διαπιστώνεται ότι :

α) στον καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία την 01/09/2016 προκαταβολή μισθών ύψους 7.000,00 ευρώ, η οποία σε κάθε περίπτωση ξεπερνάει τους μισθούς τριών μηνών, ήτοι δεν δύναται να συμψηφισθεί εφάπαξ με τον μηνιαίο πληρωτέο μισθό (εν προκειμένω καθαρός μισθός 1.168,24 ευρώ), β) το εν λόγω ποσό που προκαταβλήθηκε εξοφλείται σταδιακά με μηνιαία παρακράτηση από τις αποδοχές (ως ανωτέρω πίνακας-μηνιαία παρακράτηση 200, 300 ευρώ).

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει σαφώς ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου **και οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εν λόγω διαφορά κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.**

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ

ΔΕΔ 315/2020 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

1) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 72.639,7 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 36.319,89 €, ήτοι σύνολο 108.959,67 €.

7) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου δικαιωμάτων 9.694,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 4.847,00 €, ήτοι σύνολο 14.541,00 €.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, στις 14.01.2014 υπεγράφη '....., μεταξύ Α. της προσφεύγουσας και Β. Του Ελληνικού Δημοσίου, νομίμως εκπροσωπούμενο από τον Υπουργό Οικονομικών και ειδικώς εν προκειμένω από τον Ειδικό Διαχειριστή του συνόλου του ενεργητικού και παθητικού της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και των θυγατρικών της, που καταργήθηκε με την ΚΥΑ/2013 (ΦΕΚ Β' 1414), όπως τροποποιηθείσα ισχύει, Εφεξής «.....» συμφωνούνται, συνομολογούνται και γίνονται αμοιβαία αποδεκτά τα ακόλουθα:

“(α) Η δηλώνει και εγγυάται ότι δυνάμει της από 22-03-2012 σύμβασης που έχει υπογράψει με τηνείναι η μόνη και αποκλειστική δικαιούχος ορισμένων δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης στην Ελλάδα των αγώνων της κατά την αγωνιστική περίοδο 2013-2014, δικαιούμενη να προβεί σε περαιτέρω μεταβίβαση των εν λόγω δικαιωμάτων, εν όλω ή εν μέρει

(β) Η είχε με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου (ΑΔΑ:) εγκρίνει την απόκτηση των δικαιωμάτων που περιγράφονται στην παρούσα και η σύμβαση είχε ξεκινήσει να εκτελείται από τα μέρη (..... και), ενώ δεν είχε καταστεί δυνατό να υπογράψει το συμβατικό έγγραφο πριν την κατάργηση της

(γ) Το Ελληνικό Δημόσιο υπεισήλθε στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της καταργηθείσας, κατά τα προβλεπόμενα στην προαναφερθείσα ΚΥΑ/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και, στο πλαίσιο αυτό, συνέχισε να εκτελεί τη σύμβαση και να μεταδίδει τα Προγράμματα μόλις αυτό κατέστη δυνατό.

1. ΠΑΡΑΧΩΡΟΥΜΕΝΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ Γ“ Granted Rights”)

1.1 Η παραχώρησε στην τα αποκλειστικά Τηλεοπτικά Δικαιώματα Ελεύθερης Μετάδοσης (“Free Television Rights”)

3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑ - ΠΛΗΡΩΜΕΣ

3.1 Ως συνολικό αντάλλαγμα για τα Παραχωρούμενα Δικαιώματα, η θα καταβάλει στην για τη διάρκεια της σύμβασης, εκατόν είκοσι πέντε χιλιάδες (125.000,00) ευρώ πλέον ΦΠΑ σε μετρητά και ένα εκατομμύριο τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (1.300.000,00) πλέον ΦΠΑ με παραχώρηση ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου.

3.3 Τα ποσά που συμφωνούνται με την παρούσα θα τιμολογηθούν ως ακολούθως:

(i) εκατόν είκοσι πέντε χιλιάδες ευρώ (€125.000,00) πλέον ΦΠΑ θα τιμολογηθούν και θα καταβληθούν στην με την υπογραφή του παρόντος,

(ii) οκτακόσιες χιλιάδες ευρώ (€800.000,00) πλέον ΦΠΑ για διαφημιστικό χρόνο θα τιμολογηθούν έως την 31 Δεκεμβρίου 2013,

(iii) διακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (€250.000,00) πλέον ΦΠΑ για διαφημιστικό χρόνο θα τιμολογηθούν έως την 31 Ιανουαρίου 2014,

(iv) διακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (€250.000,00) πλέον ΦΠΑ για διαφημιστικό χρόνο θα τιμολογηθούν έως την 31 Μαΐου 2014,

Σημειώνεται ότι η είχε ήδη διαθέσει και τιμολογήσει στην και στις εταιρείες του Παραρτήματος ΙΖ' διαφημιστικό χρόνο αξίας € 582.515,25 (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.) (εξαιρουμένου διαφημιστικού χρόνου που είτε έχει ήδη συμψηφισθεί ή θα συμψηφισθεί για λόγους εκτός του αντικειμένου του παρόντος για τις εταιρείεςκαι) κατά το χρονικό διάστημα μέχρι την κατάργησή της.

Επειδή, κατά ακολουθία των ανωτέρω και σε εκτέλεση της ως άνω σύμβασης, η προσφεύγουσα την 16.01.2014 υπέγραψε επιμέρους συμβάσεις με τις διαφημιστικές εταιρείες , και που περιλαμβάνονταν στο παράρτημα ΙΖ του ως άνω συμφωνητικού με την Στις επιμέρους συμβάσεις, τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν ότι το χρηματικό ποσό σε ευρώ πλέον Φ.Π.Α, το οποίο θα αντιστοιχεί στον παραχωρηθέντα από την στην εκάστοτε διαφημιστική εταιρεία διαφημιστικό χρόνο για την προβολή διαφημιστικών μηνυμάτων σε οποιοδήποτε μέσο της (ή οποιοδήποτε άλλου φορέα στον οποίον θα περιέλθει η χρήση των τηλεοπτικών σημάτων) θα καταβάλλεται από την εκάστοτε διαφημιστική στην

Για την λογιστική απεικόνιση των ως άνω συμφωνηθέντων με τις από 14.01.2014 και 16.01.2014 συμβάσεις, η προσφεύγουσα πίστωσε τον λογαριασμό 30.00.00.0000 με το ποσό των 1.599.000,00 € και χρέωσε τον λογαριασμό 33.95.02 ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΑΠΟ - με το ίδιο ποσό. (Αρ. Εγγραφής/2014), ως κάτωθι:.....

Επειδή, από τον έλεγχο στα λογιστικά βιβλία και αρχεία της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός 33.95.02 ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΗ - που χρεώθηκε το 2014 με το συνολικό ποσό του 1.599.000,00 €, πιστωνόταν σταδιακά με τα ποσά που οι

διαφημιστικές εταιρείες κατέθεταν μέσω τραπέζης στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης στην (με αντίστοιχη λογιστική χρέωση του λογαριασμού 38.03.00.0001).

Επειδή, συμψηφισμός είναι η, δια συμβάσεως υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, απόσβεση δύο απαιτήσεων (απαίτησης και ανταπαίτησης), που υπάρχουν μεταξύ των αυτών προσώπων, η οποία επέρχεται με αμοιβαία εξουδετέρωσή τους, κατά το μέρος, που αυτές καλύπτονται (άρθρο 440 Α.Κ.).

Επειδή, ο συμψηφισμός θα πρέπει να υπόκειται, σε κάθε περίπτωση, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, ανεξάρτητα, δηλαδή, αν οι προς συμψηφισμό αποσβεννυόμενες (εξοφλούμενες) απαιτήσεις (απαίτηση και ανταπαίτηση) προέρχονται από συναλλαγές και σχέσεις εν γένει, οι οποίες έχουν υποβληθεί προηγουμένως σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου ή έχουν νομίμως απαλλαγεί από το τέλος αυτό με διάταξη νόμου ή έχουν υπαχθεί στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου, ενδεχομένως, φόρου, αφενός, μεν, γιατί η σύμβαση του συμψηφισμού είναι σύμβαση ίδια, ανεξάρτητη και αυτοτελής, αφετέρου, δε, γιατί, δεν υπάρχει διάταξη νόμου, που να ορίζει την, κατά περίπτωση, αντιμετώπισή της, από πλευράς τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι κατά την έννοια, συμψηφισμός είναι η δια συμβάσεως απόσβεση, δύο απαιτήσεων (απαίτησης και ανταπαίτησης), και μεταξύ των προϋποθέσεων απαιτείται και σχετική δήλωση του οφειλέτη προς τον δανειστή. Δηλαδή η σύμβαση συμψηφισμού είναι σύμβαση ίδια (ξεχωριστή).

Επειδή, στο προαναφερόμενο από 14.01.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της (ως Ν.Π.Ι.Δ. με τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας), καθώς και στη μετέπειτα από 22.01.2015 Σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της ΑΕ (ως Ν.Π.Ι.Δ. με τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας), ως παρεπόμενη του πρώτου Συμφωνητικού λόγω κατάργησης, μεταξύ των άλλων, προέβλεπε και το οικονομικό αντάλλαγμα από την παραχώρηση εκ μέρους της προσφεύγουσας των αποκλειστικών δικαιωμάτων της προς την, ήτοι α) §3.1 του από 14.01.2014 Ιδιωτικού Συμφωνητικού “Ως συνολικό αντάλλαγμα για τα Παραχωρούμενα Δικαιώματα, η θα καταβάλει στην για τη διάρκεια της σύμβασης, εκατόν είκοσι πέντε χιλιάδες (125.000,00) ευρώ πλέον ΦΠΑ σε μετρητά και ένα εκατομμύριο τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (1.300.000,00) πλέον ΦΠΑ με παραχώρηση ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου” περαιτέρω, δε § 3.6. “..Ο εν λόγω διαφημιστικός χρόνος δύναται να χρησιμοποιείται είτε από την, είτε από τις εταιρείες που αναγράφονται στο Παράρτημα ΙΖ,..”, και β) §2 της από 22.01.2015 Σύμβασης “Μέρος του ανωτέρω συνολικού ανταλλάγματος, αξίας 1.300.000,00€ πλέον ΦΠΑ, συμφωνήθηκε να εξοφληθεί μέσω ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου, που θα παραχωρείτο στην ή στις εταιρείες του Παραρτήματος ΙΖ του Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μετάδοσης”.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε (σελίς 21 της έκθεσης ελέγχου) ο λογαριασμός 33.95.02 ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΑΠΟ - που χρεώθηκε το 2014 με το συνολικό ποσό του 1.599.000,00 €, πιστωνόταν σταδιακά με τα ποσά που οι διαφημιστικές εταιρείες κατέθεταν μέσω τραπέζης στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης στην (με αντίστοιχη λογιστική χρέωση του λογαριασμού 38.03.00.0001).

Επειδή, οι ανωτέρω συμβάσεις, είναι συμβάσεις πώλησης και ειδικότερα, πώληση εκ μέρους της προσφεύγουσας προς την των τηλεοπτικών δικαιωμάτων μετάδοσης του Παγκοσμίου Πρωταθλήματος της, τηλεοπτικά δικαιώματα τα οποία είχε αποκτήσει η προσφεύγουσα με συμβάσεις με την δικαιοπάροχο της Το ποσό δε, του 1.599.000,00 € (οικονομικό σκέλος της σύμβασης) είναι ο τρόπος εξόφλησης της προς την προσφεύγουσα και δεν συνιστά συμψηφισμό απαιτήσεων κατά την έννοια των άρθρων 440 και 441 του ΑΚ, καθότι δεν υπάρχει ίδια σύμβαση περί συμψηφισμού.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί, και παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων λόγων επί του συγκεκριμένου θέματος.