



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/09/2017

Αριθμός απόφασης: 4494

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 526

FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 10/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα στη Μεταμόρφωση, «.....» κατά της υπ' αριθ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας έτους 2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 6.065,33 € πλέον 7.278,40 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης).

Η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διενήργησε μερικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα περί Τελών Χαρτοσήμου, που αναφέρονται στο άρθρο 15 παρ.5γ.

Σύμφωνα με την από 08/03/2017 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, την 31/03/2008 εγκρίθηκε από τη συνέλευση των εταίρων της προσφεύγουσας η διανομή κερδών χρήσης 2007, που ανήλθε στο ποσό των 534.477,34 ευρώ. Οι Υποχρεώσεις προς εταίρους την 01/01/2008 ανερχόταν στο ποσό των 875.443,99 ευρώ και προέρχονταν από κέρδη της χρήσεως 2007 και προηγούμενων ετών. Από το συνολικό οφειλόμενο ποσό των 875.443,99 € προς τους εταίρους, κατεβλήθη εντός του μηνός Δεκεμβρίου 2008, με βάση τα αναλυτικά καθολικά που επεξεργάστηκε ο έλεγχος, το ποσό των 370.000,00 €. Το εναπομείναν ποσό των 505.443,99 ευρώ (875.443,99 € - 505.443,99 €), στο οποίο δεν συμπεριλαμβάνεται η εγγραφή διάθεσης των κερδών χρήσης 2008, παρέμεινε ως υποχρέωση της εταιρείας προς τους εταίρους.

Σύμφωνα με τον έλεγχο η μη καταβολή στους εταίρους του ποσού των 505.443,99 € σε συνδυασμό με την ύπαρξη μικρού χρεωστικού υπολοίπου του ταμείου την 31/12/2008 (1.289,35 €) μαρτυρά ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποίησε τα χρήματα αυτά για τις δραστηριότητές της. Επιπλέον, από τη διερεύνηση των αντίστοιχων αναλυτικών καθολικών των χρήσεων 2009 και 2010 έλεγχος συμπέρανε ότι η μη ολοσχερής αποπληρωμή των υπό διανομή κερδών της χρήσης 2007 ακόμα και στις χρήσεις αυτές δείχνει ξεκάθαρα την ταμειακή αδυναμία αποπληρωμής τους από την προσφεύγουσα και τη χρησιμοποίηση των εν λόγω χρημάτων για τη διευκόλυνση των συναλλαγών της.

Εν κατακλείδι, το ποσό των 505.443,99 ευρώ θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση προς την προσφεύγουσα επιχείρηση και δημιουργεί υποχρέωση για καταβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

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

- Δεν υφίσταται αδυναμία αποπληρωμής του επίμαχου ποσού των 505.443,99 ευρώ καθώς -ουδέποτε η προσφεύγουσα εταιρεία δεν κατέφυγε σε δανεισμό ή σε προεξόφληση των εις χείρας της αξιογράφων από τη τράπεζα
- ουδέποτε καθυστέρησε την αποπληρωμή οποιασδήποτε υποχρέωσης της προς το δημόσιο
- οι υποχρεώσεις της δεν ήταν στο σύνολο τους άμεσα απαιτητές
- τα ταμειακά διαθέσιμα δεν αποτελούν ένδειξη μόνιμης παρουσίας ή απουσίας ρευστότητας
- ο αριθμοδείκτης καθαρής της θέσης εμφανίζει κατά την επίμαχη χρήση 2008 όπως και τα επόμενα έτη θετικό πρόσημο.

- δεν υφίσταται χρηματική κατάθεση από τους εταίρους προς τη προσφεύγουσα, πολύ περισσότερο δεν υφίσταται μνεία της αιτίας κατάθεσής τους και δεν μεταφέρθηκαν τα προς διανομή κέρδη από το λογαριασμό «πιστωτές διάφοροι» σε άλλο κεφάλαιο του Ισολογισμού.
- στο λογαριασμό «πιστωτές διάφοροι» έχει ενσωματωθεί κονδύλι που αφορά τη χρήση 2007 και προέρχεται από τη συγχώνευση της προσφεύγουσας με την εταιρεία «.....».
- Η φορολογική διοίκηση δεσμεύεται από την «.....» θετική απόφαση της ΔΕΔ, η οποία αποτελεί ad hoc απόφαση με τη περίπτωση της προσφεύγουσας με πανομοιότυπα ευρήματα ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «*Εις τέλος εν επί τοις εκατόν (1%) υπόκεινται, από του ημερολογιακού έτους 1974 και εφεξής, τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιωρισμένης ευθύνης εταιριών, ως και των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών και κοινοπραξιών. Το ως άνω τέλος, εις ας περιπτώσεις υφίσταται υποχρέωσις υποβολής της υπό της διατάξεως της παραγράφου 1 του άρθρου 16α του Ν.Δ. 3323/1955 προβλεπόμενης δηλώσεως, καταβάλλεται εφ' άπαξ δια της εν λόγω δηλώσεως και συν τη εμπροθέσμου υποβολή ταύτης. Εις ας περιπτώσεις δεν υφίσταται τοιαύτη υποχρέωσις, το τέλος τούτο καταβάλλεται εντός τριμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, ανεξαρτήτως της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων. Το κατά το προηγούμενον εδάφιον τέλος οφείλεται και οσάκις δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή εκ των τηρουμένων δεν προκύπτουν τα καθαρά κέρδη ή τα προκύπτοντα τυγχάνουν αναληθή ή προσδιορίζονται κατ' ειδικόν τρόπον. Εν τη περιπτώσει ταύτη το τέλος τούτο υπολογίζεται λαμβανομένων υπ' όψιν των καθαρών κερδών, ως ταύτα προσδιορίζονται δια την επιβολήν του φόρου εισοδήματος. Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως αυτής, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημιάι, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.*»

Επειδή, η μη ανάληψη μερισμάτων από τους δικαιούχους αυτών και η πίστωση των δικαιούχων με τα ποσά των μερισμάτων δεν συνιστά αυτή καθ' εαυτή δάνειο, ούτε σχέση ανώμαλης παρακαταθήκης, η οποία κατά το άρθρο 830 του Αστικού Κώδικα λογίζεται ως δάνειο, εάν δεν προκύπτει από κάποιο έγγραφο ή από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, ρητά αναφερόμενης σε σύναψη σύμβασης δανείου ή περιέχουσας τα στοιχειοθετούντα τη σχέση αυτή στοιχεία, ώστε να μπορεί να συναχθεί, ότι η σχέση της εταιρείας και των μετόχων της είναι δανειακής φύσης (ΣΤΕ 314/1987, 703/1988, Διοικ. Εφ. Αθ. 1847/1984, σχετ. ΣΤΕ 353/1976, 3655/1977, 2047/1978 κλπ.).

Επειδή δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο ότι το επίμαχο ποσό των 505.443,99 ευρώ αφορά σε μερίσματα πληρωτέα προς τους εταίρους.

Επειδή χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών και το σχετικό τέλος χαρτοσήμου 1% υπολογίζεται επί του κατατεθέντος χρηματικού ποσού που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία και καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επομένου της εγγραφής αυτής.

Επειδή εν προκειμένω δεν υπήρξε χρηματική κατάθεση από τους εταίρους προς τη προσφεύγουσα, αλλά αντιθέτως από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το υπόλοιπο αυτό ποσό, το οποίο θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως ταμειακή διευκόλυνση, αφορούσε υπόλοιπο κερδών προς διανομή στους εταίρους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «*Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. ...*»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται οποιοδήποτε έγγραφο ή σύμβαση δανείου μεταξύ της επιχείρησης και των εταίρων, από δε την περιγραφή του λογαριασμού 53.14 «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις προς Εταίρους» δεν προκύπτει ότι αφορά λογαριασμό δανείου ή λογαριασμό ταμειακής διευκόλυνσης των εταίρων προς τη προσφεύγουσα, επιπλέον δεν υφίσταται νομολογία ή εγκύκλιος διαταγή που να ορίζει ότι η μη λήψη των κερδών των εταίρων και η παραμονή αυτών στην εταιρεία συνιστά κατάθεση επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20%. Αντιθέτως και σύμφωνα με την Υπ. Οικ. Εγκ.13/1975, η παραμονή των κερδών, ανεξαρτήτως χρόνου στους προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου και η παραμονή των κερδών επί μακρόν χρόνο στους λογαριασμούς αυτούς δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου. Κατά συνέπεια οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με τη κρινόμενη προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της υπ' αριθ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας έτους 2008 .

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	0,00 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	505.443,99 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	0,00 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.