



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1931

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού, όπως νομίμως εκπροσωπείται,

κατά της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.), φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χαρτόσημο ποσού 230.000,00 € & ΟΓΑ χαρτοσήμου 46.000,00 €, πλέον 276.000,00 € & 55.200,00 € αντίστοιχα (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου), ήτοι σύνολο 607.200,00 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2008 οι μέτοχοι της προσφεύγουσας εταιρείας ανέλαβαν από το ταμείο της α) ποσό ύψους 14.000.000,00 € την 31^η/12/2008 ως προκαταβολή για αγορά οικοπέδου η οποία μέχρι και τη στιγμή του ελέγχου δεν είχε πραγματοποιηθεί και β) ποσό ύψους 9.000.000,00 € σε μετρητά την 15^η/02/2008 με την αιτιολογία έναντι λογαριασμού, το οποίο και επιστράφηκε σε μετρητά την 15^η/12/2008. Ο έλεγχος θεώρησε ότι οι συγκεκριμένες αναλήψεις έγιναν αποκλειστικά για την ταμειακή διευκόλυνση των μετόχων και καταλόγισε το εν λόγω τέλος χαρτόσημο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/2017 υπόμνημα της, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
- Η ανυπαρξία της παράβασης.
- Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου. Η πλημμελής προδικασία πρόσβασης στα στοιχεία και η κατά συνέπεια αυτής παραβίαση του άρθρου 20 Σ.

- Η έλλειψη ειδικής εντολής ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων περί Τελών Χαρτοσήμου, κατά παράβαση της προδικασίας διενέργειας φορολογικού ελέγχου.
- Ο νόμος και ουσία αβάσιμος καταλογισμός αναλογικού τέλους χαρτοσήμου σε ποσοστό 1% επί ποσών 14.000.00,00 €.
 -το ποσό αυτό συνιστούσε προκαταβολή για αγορά οικοπέδου και δεν δόθηκε γενικά και αόριστα.
 -η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι συντρέχουν τα χαρακτηριστικά της σύμβασης ταμειακής διευκόλυνσης.
 -ορθώς το ποσό αυτό καταχωρήθηκε σε χρέωση του λογαριασμού 50.08 «Προμηθευτές Παγίων» όπως προβλέπεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθόσον δόθηκε ως προκαταβολή για αγορά οικοπέδου.
 -η θέση της φορολογικής αρχής συνιστά αντίθετη στο νόμο αντιστροφή του βάρους απόδειξης για την προσφεύγουσα.
- Ο νόμος και ουσία αβάσιμος καταλογισμός αναλογικού τέλους χαρτοσήμου σε ποσοστό 1% επί ποσών 9.000.000,00 €.
 -το ποσό αυτό καταβλήθηκε στους μετόχους έναντι κερδών, ως προσωρινά μερίσματα (προμερίσματα) κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης 2008 έναντι των οριστικών μερισμάτων της χρήσης αυτής.
 -την 15/12/2008 λόγω της διαφανόμενης μη ικανής κερδοφορίας της χρήσης 2008 οι μέτοχοι κλήθηκαν να επιστρέψουν το ποσό όπως αποδεικνύεται και από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 33.95.
 -δεν επιβάλλεται χαρτόσημο στην ανάληψη προσωρινών μερισμάτων .
 -όταν επιστρέφεται στην εταιρεία στο τέλος της χρήσης το προσωρινό μέρισμα ή μέρος αυτού, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου.
 -η επιστροφή στην εταιρεία του ληφθέντος προμερίσματος δεν δύναται να μεταβάλει τη νόμιμη αιτία της αρχικής καταβολής του.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που τους αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, όπως προκύπτει από την από 14/09/2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, η φορολογική αρχή, αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπ' όψιν της και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων, κατέληξε στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις και δεν απέδωσε ως όφειλε το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου ταμειακής διευκόλυνσης. Προς τούτο προέβη στο καταλογισμό αυτού και επομένως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις 11/10/2016 κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη η με αριθμό ID και με ημερομηνία θεώρησης 14/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ με συνημμένα στο σώμα της έκθεσης τα φωτοαντίγραφα αποδείξεων πληρωμής Νο έως Για τη σύνταξη της εν λόγω έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δεν χρησιμοποιήθηκαν άλλα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από Δημόσιες αρχές. Όσα στοιχεία ελήφθησαν από δημόσιες αρχές δεν αφορούν την φορολογία χαρτοσήμου και επισυνάφτηκαν στη έκθεση φορολογίας εισοδήματος. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ανίσχυρος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 :

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και

εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθμό/2015 εντολή ελέγχου από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΜ., κατόπιν εντολής του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την πρώτη ημέρα του ελέγχου (01/03/2016) και στην οποία ορίζεται μεταξύ άλλων φορολογιών και ο έλεγχος Τελών και εισφορών. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για έλλειψη ειδικής εντολής ελέγχου αλυσιτελώς προβάλλεται.

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 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%. 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 διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

και με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται ότι, «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.»

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. 8802/654/1983).

Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λ.π) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Διευκρινίζεται ότι κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης «η ανάληψη χρημάτων» δεν αναφέρεται στην ανάληψη από τον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων απ' αυτούς χρημάτων, η οποία στην περίπτωση αυτή επέχει θέση εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης, αλλά στην «ανάληψη χρημάτων» ως αυτοτελή πράξη, με την έννοια της χορήγησης το πρώτον χρημάτων από την εταιρεία ή την επιχείρηση στον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο προς διευκόλυνση τους. ... Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης.(Υποικ.. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81)

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

Το τέλος χαρτοσήμου 1% επί καταθέσεων ή αναλήψεων καταβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών (Άρθρο 3 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. και ΥΠΟΙΚ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/1980 και Εγκ. 11/1981).

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2523/1997, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 1. Πρόσθετοι φόροι

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α).... β).... γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Άρθρο 2. Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Άρθρο 3. Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα

Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου.»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τα από 27.12.2004 και 31.12.2008 ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ αφενός των μετόχων της και ενεργώντας ως πωλητές και αφετέρου της προσφεύγουσας, ενεργούσας ως αγοράστριας, συμφωνήθηκε α) η αγορά εκ μέρους της προσφεύγουσας ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 12.846,84 τ.μ. που βρίσκεται στη (πρώην εργοστάσιο) και η καταβολή ποσού 5.500.000 € ως προκαταβολή και β) οριστικοποιήθηκε η πώληση του 80% του ως άνω ακινήτου στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντάλλαγμα το ποσό των 22.000.000 €, με περαιτέρω συμφωνία να καταβληθεί στους οικοπεδούχους το ποσό των 14.000.000 €, ισόποσα 25% στον κάθε κύριο του οικοπέδου, όπως και έγινε όπως φαίνεται από τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας

Στις από 27.12.2004 και 31.12.2008 αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας, οι οποίες και καταχωρήθηκαν στο θεωρημένο βιβλίο πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων προκύπτουν τα προαναφερόμενα.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω, συμφωνήθηκε η καταβολή επιπλέον € 9.800.000 εκ του

συνολικού τιμήματος προς τον μέτοχο, η οποία και πραγματοποιήθηκε την 02.03.2007.

Παρά ταύτα η εν λόγω αγοραπωλησία παρέμεινε σε εκκρεμότητα αφενός διότι το ακίνητο δεν ήταν ρυμοτομικά τακτοποιημένο (για να ανοικοδομηθεί απαιτούνταν η τροποποίηση του ρυμοτομικού σχεδίου για την εναρμόνιση των όρων δόμησης με το ισχύον Γ.Π.Σ.) αφετέρου διότι λόγω της οικονομικής κρίσης υπήρξε αναστολή της επέκτασης των οικοδομικών δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας και στον τομέα της κατοικίας.

Εξ αυτού δε του λόγου, το ποσό των € 9.800.000 επιστράφηκε στην προσφεύγουσα, ενώ το ποσό της προκαταβολής εξ € 5.500.000 δεν αναζητήθηκε ώστε να υφίσταται δέσμευση του οικοπέδου για μελλοντική επένδυση της. ...

Στον ισολογισμό της προσφεύγουσας για τη χρήση 2008 υπάρχει παρατήρηση του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με την οποία τα ποσά των 5.500.000,00 € και 14.000.000,00 €, αφορούν προκαταβολές που δόθηκαν τμηματικά (έως την 31.12.2008) σε μετόχους της εταιρείας για την αγορά ποσοστού αστικού οικοπέδου μετά από παρασχεθείσα σχετική άδεια, στο πλαίσιο του αρθ. 23α του κ.Ν. 2190/1920 με βάση τις από 27.12.2004 & 31.12.2008 αποφάσεις των Εκτάκτων Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων.

Επειδή , όπως προαναφέρθηκε οι μέτοχοι της προσφεύγουσας ανέλαβαν από το ταμείο της με την/31/12/2008 απόδειξη πληρωμής και με αιτιολογία έναντι για αγορά οικοπέδου, το ποσό των 14.000.000,00 € (3.500.000,00 X 4 μέτοχοι = 14.000.000,00) σε χρέωση κατ αρχήν του λογαριασμού 15-09 Προκαταβολές Κτήσης παγίων Στοιχείων και στη συνέχεια την ίδια μέρα το συνολικό ποσό μεταφέρθηκε σε χρέωση του λογαριασμού 50.08 Προμηθευτές Παγίων .

Επειδή σύμφωνα με την από 14/09/2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ:

-Η εύλογη αξία του οικοπέδου στις 31/12/2014 προσδιορίστηκε κατά παραγγελία της προσφεύγουσας, από την εταιρεία «.....» σε 23.919.617,94 € .

-Ο παραπάνω λογαριασμός συνέχιζε μέχρι τη στιγμή του ελέγχου να εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 14.000.000,00 €

-Σε προηγούμενες χρήσεις είχαν δοθεί προκαταβολές στον Δ/ντα σύμβουλο για την αγορά του ίδιου οικοπέδου 5.500.000,00€, στη χρήση 2004 και 9.800.000,00 € στη χρήση 2007 σε χρέωση του λογαριασμού 15.09 ο οποίος συνέχιζε μέχρι τη στιγμή του ελέγχου να εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 5.500.000,00 € δεδομένου, ότι το ποσό των 9.800.000,00 € που δόθηκε την 2/3/2007 επεστράφη στον Δ/ντα σύμβουλο την 1/8/2007.

-Για τα ποσά των 5.500.000,00€ και 9.800.000,00 € που δόθηκαν σε προηγούμενες της ελεγχόμενης χρήσεις εκδόθηκαν, από προηγούμενους ελέγχους, πράξεις καταλογισμού του χαρτοσήμου με τις οποίες καταλογίστηκαν τα αναλογούντα τέλη τα οποία αποδέχτηκε η προσφεύγουσα.

Επειδή μέχρι σήμερα δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία μεταβίβασης του οικοπέδου, η οποία ξεκίνησε από το 2004, με προκαταβολές και ακυρώσεις προκαταβολών (επιστροφές χρημάτων) δηλαδή μέχρι σήμερα έχουν δοθεί χρήματα πολύ πάνω από την αξία του οικοπέδου, από τα οποία χρήματα κάποια επεστράφησαν και κάποια (περίπου 20.000.000,00 €) εκκρεμούσαν κατά τον έλεγχο και αφού ληφθεί υπόψη ότι οι πωλητές του συγκεκριμένου οικοπέδου (δικαιούχοι του τιμήματος της πώλησης) είναι και οι μέτοχοι της προσφεύγουσας, σαφώς προκύπτει πως η συγκεκριμένη ανάληψη από το ταμείο της επιχείρησης έγινε μόνο για την ταμειακή διευκόλυνση των μετόχων και όχι για προκαταβολή αγοράς οικοπέδου και ως εκ τούτου δημιουργείται υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμου Τελών Χαρτοσήμου και για καταβολή εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% στο τέλος χαρτοσήμου που αναλογεί, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 12/75.

Επειδή στις 15.02.2008 οι μέτοχοι της προσφεύγουσας
..... και ανέλαβαν σε μετρητά, από το ταμείο της (αποδείξεις πληρωμών Νο έως) και με αιτιολογία έναντι λογαριασμού, συνολικά το ποσό των 9.000.000,00 € (4.283.809,67 ο, 1.109.691,48 ο
....., 2.219.383,73 η, 1.063.986,96 ο
....., 161.564,08 ο, 161.564,08) σε χρέωση του λογαριασμού 33.95. ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ. Στις 15.12.2008 τα παραπάνω ποσά επεστράφησαν με μετρητά στην προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό καταβλήθηκε στους μετόχους έναντι κερδών, ως προσωρινά μερίσματα (προμερίσματα) κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης 2008 έναντι των οριστικών μερισμάτων της χρήσης αυτής αλλά λόγω της διαφαινόμενης μη ικανής κερδοφορίας οι μέτοχοι κλήθηκαν την 15^η/12/2008 να επιστρέψουν το ποσό και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα επιβολής τέλους χαρτοσήμου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/2017 υπόμνημα της προς την Υπηρεσίας μας: α) το από 14/02/2008 Πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής συνέλευσης των μετόχων της με θέμα τη διανομή προμερίσματος, β) το από 14/02/2008 Πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής συνέλευσης των μετόχων της με θέμα την ακύρωση διανομή προμερίσματος και γ) επιστολές της προς του μετόχους της με τις οποίες τους ενημέρωσε περί της ακύρωσης της διανομής προμερίσματος και τους ζήτησε να επιστρέψουν τα χρήματα που έλαβαν.

Επειδή ωστόσο από τις διατάξεις του άρθρου 46 του κωδ. Ν. 2190/1920, για την καταβολή προμερισμάτων (προσωρινών μερισμάτων), τάσσονται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Κατάρτιση «λογιστικής καταστάσεως περί της εταιρικής περιουσίας», δηλαδή βραχύχρονου ισολογισμού, ο οποίος υποβάλλεται στη δημοσιότητα του άρθρου 7β κωδ. Ν. 2190/1920 (βλ. άρθρο 7α § 1 περ. η' του ίδιου νόμου).

β) Δημοσίευση (1) του βραχύχρονου ισολογισμού σε μία ημερήσια εφημερίδα καθώς και στο Δελτίο Α.Ε. και ΕΠΕ της Εφημερίδας Κυβερνήσεως και υποβολή του στο Υπουργείο Ανάπτυξης.

γ) Σχετική απόφαση του Δ.Σ. με την οποία να καθορίζεται και το ύψος του καταβλητέου προμερίσματος, το οποίο «δεν δύναται να υπερβαίνει το ήμισυ των καθαρών κερδών που εμφανίζονται στο βραχύχρονο ισολογισμό». Καθαρά δε κέρδη, σύμφωνα με το άρθρο 45 § 1 του κωδ. Ν. 2190/1920, είναι «τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθάριστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους». Συνεπώς πρέπει να αφαιρεθεί και ο φόρος εισοδήματος που είναι το κυριότερο εταιρικό βάρος και από το προκύπτον υπόλοιπο να αφαιρεθούν στη συνέχεια και οι τυχόν ζημίες προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 44α § 2 κωδ. Ν. 2190/1920).

δ) Η καταβολή στους μετόχους του αποφασισθέντος από το Δ.Σ. προμερίσματος επιτρέπεται να πραγματοποιηθεί μόνο μετά την παρέλευση 20 (είκοσι) τουλάχιστον ημερών, από τη δημοσίευση και υποβολή στο Υπουργείο Ανάπτυξης του βραχύχρονου ισολογισμού.

Εν προκειμένω δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που τάσσονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του κωδ. Ν. 2190/1920, επομένως δεν πρόκειται για προμέρισμα αλλά για ταμειακή διευκόλυνση προς τους μετόχους της προσφεύγουσας και ο ισχυρισμός της περί προμερίσματος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος

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.

Ωστόσο από την προσφεύγουσα δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις και δεν αποδόθηκε το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, ούτε η εισφορά υπέρ ΟΓΑ και ως εκ τούτου ορθώς αυτό καταλογίστηκε από τον έλεγχο .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **10/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας, ΑΦΜ στο σύνολό της και την επικύρωση:

της υπ' αριθμ.**/2014** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ φορολογικής περιόδου 01/01/08-31/12/08.

Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω, η υποκείμενη αξία σε τέλη χαρτοσήμου με βάση την παρούσα διαμορφώνονται ως εξής:

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	0,00 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	23.000.000,00 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	23.000.000,00 €

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

Διαφορά χαρτοσήμου (ως η υπ' αριθμ./2014 Πράξη χαρτοσήμου)	230.000,00 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου (ως η υπ' αριθμ./2014 Πράξη χαρ/μου)	46.000,00 €
Προσαύξηση χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας (ως η υπ' αριθ./2014 Πράξη χαρτοσήμου)	276.000,00 €
Προσαύξηση ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας (ως η υπ' αριθ./2014 Πράξη χαρτοσήμου)	55.200,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	607.200,00 €

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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 .