



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 25.04.2016

Αριθμός απόφασης: 379

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333254

**ΦΑΞ** : 2313-333258

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς

Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 2.000,00 € , πλέον 2.400,00 € (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής), ΟΓΑ χαρτοσήμου 400,00 € , πλέον 480,00 € (πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου φόρος λόγω μη υποβολής) σύνολο φόρου 5.280,00 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω χρηματικών δοσοληψιών της εταιρείας με τους εταίρους της ..... και ....., οι οποίοι έκαναν ανάληψη χρημάτων από το Ταμείο της εταιρείας εκατό χιλιάδων (100.000,00) € έκαστος, κατά την 31.12.2007.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου.

2) Εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος το τέλος χαρτοσήμου επί του ποσού των 200.000,00 € και όχι επί του ορθού ποσού των 168.935,51 € . Το σύνολο των πληρωτέων μερισμάτων

για τον ..... και ..... ύψους 31.064,49 € πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των 200.000,00 € με τα οποία χρεώθηκε ο λογαριασμός 53.01.000 «Μερίσματα πληρωτέα» σε πίστωση του λογαριασμού 38.00.000 «Ταμείο».

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά

την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1232/15-10-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013 ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά. Μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσής της.»

**Επειδή**, η αρχική εντολή ελέγχου ΠΟΛ. 1072/2011 με αριθμ. .... εκδόθηκε στις 18/12/2013, δηλαδή είχε εκδοθεί κατά το χρόνο έναρξης ισχύος τόσο του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 όσο και του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 και είχε αποσταλεί συστημένη επιστολή (.....) στην προσφεύγουσα, με την με αριθ. πρωτ. ..../2013 γνωστοποίηση και λόγω μη αποδοχής του ειδικού σημειώματος της ΠΟΛ. 1072/2011 εκδόθηκε η αριθ. ..../06.10.2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι νόμω αβάσιμος εφόσον συντρέχουν όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις περί παράτασης της παραγραφής για δύο έτη, ήτοι μέχρι την 31.12.2015.

#### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικα Νόμων 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 εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1% ...».

**Επειδή**, στο άρθρο 28 §4 Ν. 2238/94, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ορίζεται ότι: «4.Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών **θεωρείται ότι**

αποκτήθηκαν: α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία. Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων».

**Επειδή**, περαιτέρω στην ΠΟΛ.1085/20.3.2014 διευκρινίζεται ότι: «....β) Για τους υπόχρεους όμως που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Γ Κατηγορίας) το συνολικό καθαρό τους εισόδημα φορολογείται αρχικά με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%)... Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επισημαίνεται ότι ο φόρος με συντελεστή ...% επιβάλλεται στα συνολικά καθαρά κέρδη αδιάφορα αν διανέμονται ή όχι. Επίσης τα κέρδη ομόρρυθμης , ετερόρρυθμης, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αποκτούνται από κάθε ένα εταίρο ή μέλος ανάλογα το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο... ως χρόνος κτήσης του παραπάνω εισοδήματος για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, εξακολουθεί να θεωρείται η ημερομηνία κατά την οποία έκλεισε η διαχείριση, ενώ για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, θεωρείται ο χρόνος πίστωσης ή καταβολής αυτών στο δικαιούχο. Ειδικά για τα κέρδη που προκύπτουν από προσωπικές εταιρίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θεωρείται ότι αποκτούνται από τους εταίρους - μέλη τους κατά τις 31.12 εκάστου έτους, εφόσον μέχρι 31.12 πραγματοποιείται η λογιστική εγγραφή διανομής κερδών στα βιβλία της εταιρίας (πίστωση ή καταβολή). Η παραπάνω διανομή στους εταίρους - μέλη γίνεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της εταιρίας. Τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες με διπλογραφικά βιβλία, θα δηλώσουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων της ίδιας χρήσης, τα κέρδη της προσωπικής εταιρίας που τους αναλογούν από την χρήση αυτή».

**Επειδή**, στις προσωπικές εταιρίες στενά συνυφασμένο με την εταιρική ιδιότητα είναι το δικαίωμα συμμετοχής του εταίρου στα οικονομικά αποτελέσματα της εταιρικής δραστηριότητας, το οποίο εκδηλώνεται με το γενικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας καθώς και με το δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθάρισης. Το πρώτο αναλύεται στο γενικό δικαίωμα συμμετοχής του εταίρου στα κέρδη της εταιρίας καθόλη τη διάρκειά της καθώς και στην αξίωση να του καταβληθούν τα κέρδη που του αναλογούν στη συγκεκριμένη εταιρική χρήση [Ρόκας, ό.π., 47, Μαρίνος, εις ΔικΠΕ, τόμ. 1ος, 2001, § 3, αριθμ. 69 επ.].

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν περιλαμβάνει καμία πρόβλεψη για τον τρόπο διάθεσης των κερδών, το κενό αναπληρώνεται με το άρθρο 762 ΑΚ το οποίο ορίζει, όπως ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω, ότι, εφόσον στην εταιρική σύμβαση δεν υπάρχει άλλη ρύθμιση και πρόκειται για εταιρία που έχει διάρκεια μεγαλύτερη του έτους, ο λογαριασμός κλείνεται και τα κέρδη μοιράζονται στο τέλος κάθε έτους [Βλ. και ΕφΘεσ 199/2008 ΕπισκεΔ 2008,589, ΕφΘεσ 2838/1988 ΕΕμπΔ 1990,60].

Με την ως άνω, ενδοτικού δικαίου, διάταξη, **προσδιορίζεται ο χρόνος διανομής των κερδών και, επομένως ο χρόνος γέννησης της αντίστοιχης αξίωσης του εταίρου.** Με τη διανομή του άρθρου 762 ΑΚ ικανοποιείται η αξίωση του εταίρου για τη συμμετοχή του στα κέρδη της εταιρίας. Η διάταξη αναφέρεται σε διανομή των κερδών στους εταίρους («... τα κέρδη μοιράζονται ...») και όχι σε «διάθεση» των κερδών, όρος ο οποίος χρησιμοποιείται στο άρθρο 34 του ΚΝ 2910/1920 για τις ανώνυμες εταιρίες. Από τη διατύπωση της διάταξης συνάγεται ότι η διανομή των κερδών μεταξύ των εταίρων στο τέλος της χρήσης αποτελεί τον κανόνα στον τρόπο διάθεσης των κερδών, εκτός κι εάν το καταστατικό προβλέπει και άλλους τρόπους διάθεσής τους ή οι εταίροι αποφασίσουν διαφορετικά. Η διάθεση είναι ευρύτερη έννοια και μπορεί να περικλείει περισσότερους τρόπους χρησιμοποίησης των εταιρικών κερδών, οι οποίοι όμως, ακριβώς επειδή συνιστούν επέμβαση στο εκ του νόμου προβλεπόμενο δικαίωμα επί των κερδών και στην αξίωση επί των κερδών συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης, πρέπει είτε να προβλέπονται στο καταστατικό είτε να αποτελούν αντικείμενο απόφασης των εταίρων. Στο βαθμό, επομένως, που δεν προβλέπεται άλλος τρόπος διάθεσης των κερδών στο καταστατικό, η μη διανομή τους και η μεταφορά τους σε άλλες χρήσεις, όπως π.χ. για το σχηματισμό αποθεματικών, προϋποθέτει την λήψη σχετικής απόφασης των εταίρων [Βλ. και Μαρίνο ό.π., § 3, αριθμ. 70, Παπαδάτου/Πομόνη, ό.π., 88, ΠΠρΘεσ 10419/2002 Nomos] .

Από τη διάταξη του άρθρου 762 ΑΚ δεν προκύπτει ότι προϋπόθεση για τη διανομή των κερδών και την ικανοποίηση της αντίστοιχης αξίωσης του εταίρου, συνιστά η κατάρτιση και έγκριση των εταιρικών λογαριασμών από τη συνέλευση των εταίρων, όπως αντίθετα προβλέπεται ρητά στο δίκαιο των ανωνύμων εταιριών, όπου τόσο οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όσο και η διάθεση των κερδών χρήζουν της ρητής εγκρίσεως της γενικής συνέλευσης των μετόχων [Άρθρο 34 παρ. 1 στοιχ. γ, δ ΚΝ 2190/1920]. Το δικαίωμα του εταίρου της ομόρρυθμης στα κέρδη, γενικό και ειδικό κατά την ανωτέρω διάκριση, πηγάζει από την εταιρική σύμβαση, από την οποία πηγάζουν όλα τα δικαιώματα των εταίρων. **Ο χρόνος άσκησης της αξίωσης του εταίρου στα κέρδη προβλέπεται στο άρθρο 762 ΑΚ και συμπίπτει με το χρόνο λήξης κάθε εταιρικής χρήσης,** εφόσον η εταιρία έχει διάρκεια μεγαλύτερη του έτους και εφόσον το καταστατικό δεν προβλέπει διαφορετικές ρυθμίσεις.

Ενόψει των ανωτέρω, τα κέρδη είναι καταβλητέα στους εταίρους μετά την εξεύρεσή τους, χωρίς άλλη προϋπόθεση και ιδίως χωρίς την προϋπόθεση κατάρτισης ετήσιων λογαριασμών από τον διαχειριστή και έγκρισης τόσο αυτών όσο και της διανομής των κερδών από τους εταίρους, εφόσον το καταστατικό δεν περιλαμβάνει αντίθετη πρόβλεψη. Ο εταίρος έχει αξίωση στα κέρδη μόλις λήξει το χρονικό διάστημα υπολογισμού τους και το συναλλακτικά εύλογο χρονικό διάστημα συντάξεως των εταιρικών λογαριασμών [Γεωργακόπουλος, Εγχειρίδιο Εμπορικού Δικαίου τόμ. 1ος, 1996, 80] .

**Επειδή,** όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ο χρόνος διανομής των κερδών και ο χρόνος γέννησης της αντίστοιχης αξίωσης του εταίρου είναι η 31.12 εκάστου έτους, εφόσον στις 31.12 πραγματοποιείται η λογιστική εγγραφή διανομής κερδών στα βιβλία της εταιρείας, όπως στην υπό κρίση περίπτωση.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, την 31.12.2007, οι λογαριασμοί 53.01.000 «Μερίσματα Πληρωτέα» (.....) και 53.01.001 «Μερίσματα Πληρωτέα» (.....) χρεώθηκαν έκαστος με το ποσό των 100.000,00 € σε πίστωση του λογαριασμού 38.00.000 «Ταμείο».

**Επειδή**, στις 31.12.2007 πραγματοποιήθηκε η λογιστική εγγραφή (πίστωση των λογαριασμών 53.01.000 «Μερίσματα Πληρωτέα» (.....) με το ποσό των 21.678,73 € και 53.01.001 «Μερίσματα Πληρωτέα» (.....) με το ποσό των 9.385,76 €) διανομής κερδών στα βιβλία της εταιρείας, ήτοι με το συνολικό ποσό των 31.064,49 €. Επιπρόσθετα τα ίδια ως άνω ποσά προκύπτουν και από τον αναγραφόμενο στον ισολογισμό της 31.12.2007 πίνακα διάθεσης κερδών, ο οποίος συνυποβλήθηκε με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους. Συνεπώς πρέπει να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αφαίρεσης του ανωτέρου ποσού από το συνολικό ποσό των 200.000,00 € επί του οποίου υπολογίστηκε το τέλος χαρτοσήμου, εφόσον αυτό αποτελεί υποχρέωση απόδοσης στους εταίρους, ως συμμετοχή τους στα κέρδη της εν λόγω χρήσης.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ: ..... καθώς και την τροποποίηση της με αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και συγκεκριμένα την αφαίρεση των κερδών προς διανομή ποσού 31.064,49 € για τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 2007**

|                                               | Βάσει Ελέγχου    | Βάσει Απόφασης   |
|-----------------------------------------------|------------------|------------------|
| Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου           | 200.000,00€      | 168.935,51€      |
| Χαρτόσημο                                     | 2.000,00€        | 1.689,36€        |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής     | 2.400,00€        | 2.027,23€        |
| ΟΓΑ Χαρτοσήμου                                | 400,00€          | 337,87€          |
| Πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής | 480,00€          | 405,45€          |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>              | <b>5.280,00€</b> | <b>4.459,91€</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).