



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 573

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 03.05.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1318

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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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 03-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», αντικείμενο εργασιών, με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην Περιοχή του Δήμου Τ.Κ., κατά της υπ.αρ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών

Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

Επί της από 03.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία«.....», με 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.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. Α' Χανίων 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 εισπραξης 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.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, **προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:**

- Ο έλεγχος ερμήνευσε λάθος τις διατάξεις του ΠΔ1123/1980 του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου 2.2.204 Λογαριασμός 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου».
- Ο έλεγχος δεν έλαβε καθόλου υπόψη τον Ν.1676/1986(Α' 204) του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ.1 περ. α' του νόμου αυτού επιβάλλεται ο φόρος αυτός και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιριών, και ταυτόχρονα ορίζει την κατάργηση με το άρθρο 31 του ιδίου νόμου, από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του (1.1.1987), των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτό πράξεων, πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιριών δεν υπόκειται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου.
- Ο νόμος 2190/1920 καθορίζει το νομικό πλαίσιο της Ανώνυμης εταιρίας γενικά και ειδικά για την διαδικασία των αυξήσεων στα άρθρα 13,13^α και δεν αναφέρει δεσμευτικό χρόνο ολοκλήρωσης όπως εσφαλμένα αναφέρει ο έλεγχος και στην μόνη περίπτωση που αναφέρει ορισμένο χρόνο είναι στην παράγραφο 6 του άρθρου 13 και η οποία δεν μας αφορά επειδή η απόφαση αύξησης λήφθηκε αποκλειστικά από την ΓΣ.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την απόφαση ΣτΕ 1470/2002.

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 εταιρους, 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 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, 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:

3. Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28.7.1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α' 239), 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 εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π., 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 χαρτοσήμου οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος». Από τη διάταξη αυτή, αναφερόμενη σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεως τους και, συνεπώς, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη, κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά. Εξ άλλου, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του ιδίου Κώδικος, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 4 του Ν. 2246/1952 (Α' 282), στο προβλεπόμενο από το άρθρο 14 του Κώδικος αυτού τέλους υπόκεινται «τα καταστατικά των εν Ελλάδι παντός είδους εμπορικών εταιρειών και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών», κατά δε την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του διατηρηθέντος σε ισχύ με το άρθρο 1 παρ. 3 Ν.Δ. 1079/1971 (Α' 273) ΑΝ.Ν. 148/1967 (Α' 173), όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 του Ν.Δ. 34/1968, «Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιουμένων 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, υποκειμένη 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). 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%. Τέλος, μετά την εισαγωγή με τις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του Ν. 1676/1986 (Α' 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων, ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του (1.1.1987), των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτό πράξεων, πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών δεν υπόκεινται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου, σ' αυτές δε περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Υπό την αντίθετη εκδοχή, η επιβολή τέλους σε τέτοια εγγραφή, δηλαδή φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου που θα επιβληθεί κατά την αύξηση του κεφαλαίου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του Ν. 1676/1986, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της Οδηγίας 69/335/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.7.1969 περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (L-249), καθ' υποχρέωση της οποίας θεσπίσθηκαν οι διατάξεις αυτές του Ν. 1676/1986.

4. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τα εκτιθέμενα στην προσβαλλόμενη απόφαση, με την υπ' αριθμόν 8411/24.4.1990 αίτηση προς την Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών Πειραιώς η αναιρεσίβλητη ανώνυμη εταιρεία εξήτησε α) τον συμψηφισμό του κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' εδ. τέταρτο του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αυτό ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980, αποδοθέντος τέλους χαρτοσήμου 2.425.759 δραχμών επί καταθέσεων των μετόχων της κατά τα διαχειριστικά έτη 1988, 1989 και 1990, συνολικού ύψους 242.575.769 δραχμών, προς αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με τον οφειλόμενο φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων για την ισόποση αύξηση του κεφαλαίου της κατόπιν των από 26.11.1988 και 29.12.1989 αποφάσεων της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων της και β) την επιστροφή ως αχρεωστήτου της καταβληθείσης σχετικώς εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. εκ 485.152 δραχμών. Με την υπ' αριθμόν 8411/2.11.1990 απάντησή του ο Προϊστάμενος της ως άνω Δημοσίας Οικονομικής Υπηρεσίας απέρριψε το αίτημα της εταιρείας με την αιτιολογία **ότι οι εν λόγω καταθέσεις υπέκειντο στο κατά την προαναφερόμενη διάταξη αναλογικό τέλος χαρτοσήμου διότι είχαν προηγηθεί των αποφάσεων της γενικής συνελεύσεως των μετόχων περί αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου.**

Με την προσβαλλόμενη απόφαση, το διοικητικό εφετείο, κατ' απόρριψη της εφέσεως του Δημοσίου κατά της πρωτοδίκου αποφάσεως με την οποία είχε γίνει δεκτή η προσφυγή της εταιρείας κατά της αρνητικής απαντήσεως της φορολογικής αρχής, έκρινε ότι, καθ' όσον από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας δεν προέκυπτε η συνομολόγηση συμβάσεως δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικος, οι εγγραφές αυτές δεν υπέκειντο σε τέλη χαρτοσήμου ως απλές καταθέσεις χρημάτων μετόχων προς αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που απαλλάσσονται από τα τέλη αυτά.

5. Επειδή, υπό τα δεδομένα αυτά, οι επίδικες εγγραφές συνιστούσαν, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην σκέψη 3, πράξεις αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της αναιρεσιβλήτου ανωνύμου εταιρείας οι οποίες διενεργήθηκαν σε χρόνο κατά τον οποίο είχαν καταργηθεί οι περί τελών χαρτοσήμου διατάξεις που αφορούσαν τις πράξεις αυτές. Συνεπώς, ανεξαρτήτως των αιτιολογιών της προσβαλλομένης αποφάσεως, ορθώς κατ' αποτέλεσμα έκρινε το διοικητικό εφετείο ότι για τις εγγραφές αυτές δεν ωφείλετο τέλος χαρτοσήμου, ο λόγος δε αναιρέσεως κατά τον οποίο οι εγγραφές αυτές υπέκειντο στο

αναλογικό τέλος που προβλέπει το άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ' εδ. τέταρτο του **ΚΝΤΧ μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980** πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος καθώς και η υπό κρίση αίτηση στο σύνολό της.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2246/1952 (ΦΕΚ Α'282), στο προβλεπόμενο από το άρθρο 14 του Κώδικα αυτού τέλος υπόκεινται «τα καταστατικά των εν Ελλάδι παντός είδους εμπορικών εταιριών και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών», ενώ, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 11 του, διατηρηθέντος σε ισχύ με το άρθρο 1 παρ. 3 ν.δ/τος 1079/1971 (ΦΕΚ Α'273), αν.ν. 148/1967 (ΦΕΚ Α' 173) ,όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 του ν.δ/τος 34/1968, «Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιουμένων των άρθρων 15 και 47 του Κώδικος Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιρειών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπόμενων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κλπ.) 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 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%. Εξάλλου, μετά την εισαγωγή με τις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α' 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων ,ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του (1-1-1987) , των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτό πράξεων, πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών δεν υπόκεινται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου, σ' αυτές δε περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Υπό την αντίθετη εκδοχή, η επιβολή τέλους σε τέτοια εγγραφή, δηλαδή φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου που θα επιβληθεί κατά την αύξηση του κεφαλαίου ,σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του ν. 1676/1986 ,θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της Οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17-7-1969 περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (L 249),καθ' υποχρέωση της οποίας θεσπίσθηκαν οι διατάξεις αυτές του ν. 1676/1986 (ΣΕ 1470/2002, 2677/2010 αμετάκλητη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών)

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 εταιριών 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., 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, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 6 του Ν. 2190 «...οι καταθέσεις μετόχων με προορισμό την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιούνται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό λογαριασμό της εταιρίας που τηρείται σε οποιοδήποτε πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Με την επιφύλαξη του άρθρου 10 , η παράλειψη καταβολής σε λογαριασμό δεν επάγεται ακυρότητα, εάν αποδεικνύεται ότι το σχετικό ποσό υπάρχει και ότι κατατέθηκε εκ των υστέρων σε λογαριασμό της εταιρίας ή ότι δαπανήθηκε για τους σκοπούς της εταιρίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 1676/1986 ορίζεται ότι:

Άρθρο 18 Φορολογούμενες πράξεις.

1. Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις:

α) η σύσταση των προσώπων, που προβλέπονται από το άρθρο 17 και η **αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους,**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 1676/1986 ορίζεται ότι:

Άρθρο 31 Κατάργηση τελών χαρτοσήμου

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, **καταργούνται τα τέλη χαρτοσήμου, στις πράξεις που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 18** και κάθε διάταξη που αντίκειται στο νόμο αυτόν ή ρυθμίζει διαφορετικά τα θέματα που ρυθμίζονται από αυτόν.

Επειδή, το ποσόν των 1.817.273,14 € βάσει εγγραφών (Λογ.43.00.00.0001) στα βιβλία της προσφεύγουσας κατατέθηκε στις 20.01.2010 από την μέτοχο εταιρεία με προορισμό την αύξηση κεφαλαίου της προσφεύγουσας(απόφαση τακτικής ΓΣ 8/2009) και εμφανίζεται στους ισολογισμούς της 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012 στον λογαριασμό « Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου-Καταθέσεις μετόχων». Εν συνεχεία με την απόφαση της έκτακτης ΓΣ 14/2013, που συνεδρίασε στις 15.12.2013, αποφασίστηκε η αύξηση του κεφαλαίου της προσφεύγουσας στο ποσόν των 2.500.000,00 € με συμπληρωματικές καταθέσεις μετρητών οι οποίες έγιναν 16-12-2013 έως 19-12-2013, και η αύξηση του κεφαλαίου καλύφθηκε στο σύνολο της από την μέτοχο εταιρεία

Επειδή, το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας στις 31-12-2012, αποτελείται από 450.000 ονομαστικές μετοχής των 10,00 ευρώ, ήτοι καταβλημένο κεφάλαιο 4.500.000,00 ευρώ.(ως ισολογισμός 31-12-2012).

Επειδή, με την με αρ. πρωτ./2014 του Επιμελητηρίου Χανίων (προσκομίζεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή) ανακοίνωση καταχώρησης στο Γ.Ε.Μ.Η. με Κ.Α.Κ. του πρακτικού της γενικής συνέλευσης στις 15-12-2013 που αφορά τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού, αυξάνεται το κεφάλαιο της προσφεύγουσας με την καταβολή μετρητών κατά δυο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες ευρώ(2.500.000,00), με την έκδοση διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) νέων ονομαστικών μετόχων, ονομαστικής αξίας δέκα ευρώ(10,00€) η κάθε μια, ανερχόμενο

πλέον σε επτά εκατομμύρια ευρώ (7.000.000,00€) και διαιρούμενο σε επτακόσιες χιλιάδες (700.000) ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας δέκα ευρώ (10,00€) η κάθε μία. Επίσης, με την αρ...../2014 Δ.Ο.Υ. Χανίων βεβαίωση μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου (νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων) επήλθε η μεταβολή στην Δ.Ο.Υ. για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας (προσκομίζεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Α' Δ.Ο.Υ. Χανίων 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 Α' Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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 η κατά τον έλεγχο «ταμειακή διευκόλυνση» έγινε το έτος 2010 από την μέτοχο εταιρεία Λογ.43.00.00.0001(σελ. 5 έκθεσης ελέγχου), βάσει των ανωτέρω, ακόμα και αν συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί χαρτοσήμου, χρόνος φορολογίας θα ήταν το έτος 2010 και όχι το έτος 2012, στο οποίο καταλογίστηκε το χαρτόσημο 1,2% σε βάρος της προσφεύγουσας..

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το ποσό των 1.817.273,14 € δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου καθώς, το ποσό αυτό κατατέθηκε με προορισμό την αύξηση κεφαλαίου της προσφεύγουσας, βάσει εγγραφών στα βιβλία της και χρησιμοποιήθηκε για την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας που έγινε το έτος 2013 συνολικό ποσόν 2.500.000,00 € το οποίο υπήχθη το έτος 2013 σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α' 204).

Επειδή, στην από 14/12/2018 έκθεση ελέγχου 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.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.