



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 18 / 07 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2323**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
 - γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
 - ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' 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 20/03/2019 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» και ΑΦΜ:, που εδρεύει στον, επί της οδού αρ., τ.κ, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από 14/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **20/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης της επιχείρησης «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» και **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **20/02/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./...../...../2018 **εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ. ΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από 14/12/2018 **έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις **14/02/2019**), 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. Όπως προκύπτει από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού, το ως άνω υπόλοιπο διαμορφώθηκε ως εξής:

Ημερομηνία εγγραφής	Αριθμός εγγραφής	Αιτιολογία	Ποσό		
			Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
31/12/2003					-890.137,17€
15/3/2011		Αύξηση Μ.Κ. Γ.Σ. 04-06-2011		4.000.000,00€	-4.890.137,17€
12/5/2011			4.000.000,00€		-890.137,17€
21/12/2011		Έναντι Αύξησης Μ.Κ.		21.400.000,00€	-22.290.137,17€
10/4/2012		Έναντι Αύξησης Μ.Κ.		12.000.000,00€	-34.290.137,17€
6/6/2012		Έναντι Αύξησης Μ.Κ.		7.500.000,00€	-41.790.137,17€
24/1/2013		Έναντι Αύξησης Μ.Κ.		2.000.000,00€	-43.790.137,17€
31/12/2013		Έναντι Αύξησης Μ.Κ.		40.000.000,00€	-83.790.137,17€
21/2/2014		Έκτακτη Επιχορήγηση		10.000.000,00€	-93.790.137,17€
29/10/2014		Έναντι Αύξησης Μ.Κ.		25.000.000,00€	-118.790.137,17€
		Σύνολα την 31/12/2014	4.000.000,00€	121.900.000,00€	

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 αύξησης 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 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, 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€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,
2. Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, ως προς τα τέλη χαρτοσήμου που καταλογίστηκαν αιτία ταμειακής διευκόλυνσης,
3. Ανυπαρξία της παράβασης,
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

1. Ως προς την αντισυνταγματικότητα του άρθρου 63 του ν. 4174/2013

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών φόρου στο φορολογούμενο, που προκύπτει με την απόφασή της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, υπερβαίνει τα όρια των εξουσιών της και αντίκειται στις υπερνομοθετικής ισχύος συνταγματικές διατάξεις (Άρθρα 78§1 και 4§§1,5), αλλά και τον σκοπό του νομοθέτη σε σχέση με το άρθρο 63 ν. 4174/2013, και ως εκ τούτου είναι άκυρη ως αντισυνταγματική.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 63 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται τα ακόλουθα:

«1) Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του,... 5) Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης **εκδίδει απόφαση**, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση,... 6) Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού...»

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 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 εν λόγω διάταξη,

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας ενώ 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.

2. Ως προς την φερόμενη έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ως προς τα τέλη χαρτοσήμου που καταλογίστηκαν αιτία ταμειακής διευκόλυνσης

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή αναίτιολογήτως απέρριψε τους ισχυρισμούς της σχετικά με τα τέλη χαρτοσήμου που καταλογίστηκαν αιτία ταμειακής διευκόλυνσης ποσού 40.000.000€, καθόσον παρέθεσε ως αιτιολογία αόριστες αξιολογικές κρίσεις και ερμήνευσε τις διατάξεις του νόμου κατά το δοκούν.

Συγκεκριμένα, ισχυρίστηκε αορίστως και αναίτιολογήτως ότι:

α) οι διατάξεις του αρ. 15 Κ.Τ.Χ., αρ. 3 παρ. 1 Ν. 3195/2003, αρ. 17 ν. 4237/2014 και αρ. 14 ν. 2303/1995 αφορούν στις πραγματοποιηθείσες αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου, όταν σε συνδυασμό με την υπ' αρ. 1470/2002 απόφαση ΣτΕ και την υπ' αρ./2014 απόφαση της Δ.Ε.Δ δεν προκύπτει χρονικός περιορισμός ούτε διαχωρισμός μεταξύ πραγματοποιηθείσας και μελλοντικής αύξησης μετοχικού κεφαλαίου,

β) το ανωτέρω ποσό δόθηκε ως ενίσχυση της ρευστότητας της εταιρείας, κάνοντας αναφορά σε Έκθεση Διαχείρισης του Δ.Σ. της δικαιοπάροχου εταιρείας, αφού η κατάθεση του εν λόγω ποσού έγινε προ της συστάσεώς της, χωρίς να εξειδικεύει λοιπά στοιχεία της εν λόγω εκθέσεως, ειδικά δε όταν η κατάθεση έγινε στο λογαριασμό 43, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου,

γ) η μεταφορά του ποσού στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καταδεικνύει την πρόθεση ταμειακής διευκόλυνσης, όταν το εν λόγω ποσό παρέμενε αναλλοίωτο από το 2012 στον σχετικό λογαριασμό προς μελλοντική αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή για τέσσερα ολόκληρα χρόνια, μεταφέρθηκε δε αποκλειστικά και μόνο κατόπιν λανθασμένης εντολής από τον ορκωτό ελεγκτή στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Άλλωστε και τα υπόλοιπα ποσά τα οποία στην σελίδα 16 της κρισιολογούμενης εκθέσεως αναγνωρίζονται ως ποσά που χρησιμοποιήθηκαν για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου είχαν παραμείνει στον σχετικό λογαριασμό για τέσσερα χρόνια, έως ότου κεφαλαιοποιηθούν,

δ) η ανωτέρω πρόθεση επιβεβαιώνεται από το γεγονός της κεφαλαιοποίησης ποσού 25 εκατομμυρίων ευρώ, επιχειρώντας να ερμηνεύσει και υποκαταστήσει την επιχειρηματική διαχείριση των θεμάτων της εταιρείας, υποδεικνύοντας κατ' ουσίαν ότι έπρεπε να κάνει αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ύψους 40 εκατομμυρίων και όχι 25.

Επομένως, η προσβαλλόμενη δεν διαλαμβάνει στην αιτιολογία της τα στοιχεία από τα οποία εξαρτάται η πλήρωση των προϋποθέσεων του σύννομου ελέγχου και συνακόλουθα η εφαρμογή του νόμου, και ελλείψει τέτοιων παραδοχών δεν μπορεί να ελεγχθεί από τον διοικούμενο και το δικαστήριο εάν παραβιάστηκε ή όχι η ανωτέρω νομοθεσία, και άρα να ελεγχθεί η νομιμότητα του ελέγχου, και συνεπώς η νομιμότητα της διαπίστωσης των φερόμενων παραβάσεων και εν τέλει η νομιμότητα των επιβαλλόμενων προστίμων.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 11 και 17) καθώς και από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με την κατάθεση της 31^{ης}/12/2013 ποσού 40.000.000€:

- ✓ Στη σελίδα 68 της Έκθεσης Διαχείρισης του Δ.Σ. της 04^{ης} Αυγούστου 2015, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Ισολογισμού της 31/12/2014 και καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ στις 19-10-2016 με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης, αναφέρεται ρητώς ότι το ανωτέρω ποσό δόθηκε ως ενίσχυση της ρευστότητας της εταιρείας για την κάλυψη δανειακών της υποχρεώσεων. Η εν λόγω Έκθεση δεν αφορά τον δικαιοπάροχο της ελεγχόμενης εταιρείας, όπως λανθασμένα αναφέρεται στην προσφυγή αλλά την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 24 – Λοιπές Υποχρεώσεις, στη σελίδα 68 της εν λόγω έκθεσης αναφέρεται ότι: «*Το υπόλοιπο του λογαριασμού "Λοιπές υποχρεώσεις" ποσού 227.181.160€ την 31-12-2014 αναλύεται κατωτέρω:*
... Καταθέσεις μετόχων 118.790.252€,

... Το υπόλοιπο του λογαριασμού “καταθέσεις μετόχων” αφορά ενίσχυση της ρευστότητας της εταιρείας για την κάλυψη δανειακών της υποχρεώσεων μέσω ποσών προοριζόμενων για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου. Οι αποφάσεις για την ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου παραμένουν σε εκκρεμότητα».

- ✓ Η εταιρία στις **31/12/2016**, προέβη στην μεταφορά του εν λόγω ποσού στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 45.98 – Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις. Μάλιστα στην παράγραφο 27 – Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις στη σελίδα 59 της έκθεσης Διαχείρισης του Δ.Σ. της 25^{ης} Ιουλίου 2017, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Ισολογισμού της 31^{ης}/12/2016 και καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ την 01-12-2017 με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης, αναφέρονται τα κάτωθι:

«Ανάλυση Καταθέσεις Μετόχων: Κατά την τρέχουσα χρήση ποσό € 42 εκ περίπου το οποίο αφορούσε προκαταβολές έναντι αύξησης κεφαλαίου των ετών 2011 - 2013 κεφαλαιοποιήθηκε σύμφωνα με απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης. **Το υπόλοιπο ποσό € 40 εκ περίπου μεταφέρθηκε σε μακροπρόθεσμη υποχρέωση**»

Το εν λόγω ποσό παραμένει στον λογαριασμό αυτό και έως την 31-12-2017, όπως αποδεικνύεται και από τον δημοσιευμένο Ισολογισμό της 31^{ης}/12/2017 (Γ.Ε.ΜΗ. Κωδικός Αριθμός Καταχώρησης: της 17-09-2018).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περίπτωση γ του ΚΝΧΤ (π.δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931, ΦΕΚ Α' 239) 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 κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (1%). Εις ήν περιπτώσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. 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.

Επειδή από τη διάταξη του άρθρου 15§5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ, που αναφέρεται σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως 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 αναλήψεώς τους. Επομένως, 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 κλπ που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1470/2002, 4463/1997, 2493/1994, Δ.Εφ.Αθ. 829/2014, 5668 - 5671, 5498/2013).

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) και 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 για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων **πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά:**

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 εγγραφή 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 (ΣΤΕ 1767/1992, 1039/1996).

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).

Σύμφωνα με την **Εγκ. Κ 8802/654/1983 του Υ.Ο.**, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) 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.

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 σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα ποσά που κατατίθενται από τους μετόχους για να καλυφθεί η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 43.00 «Καταθέσεις μετόχων».

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.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την Παρούσα Απόφαση:

Τέλη Χαρτοσήμου	Συντ.	Έτος Φορολογίας 2014			
		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου	1%		40.000.000,00€		0,00€
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου	2%				0,00€
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου	3%		1.100,00€	1.100,00€	1.100,00€
Σύνολο ποσών υποκείμενων σε χαρ/μο		0,00€	40.001.100,00€	1.100,00€	1.100,00€
Χαρτόσημο		0,00€	400.033,00€	33,00€	33,00€
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου		0,00€	80.006,60€	6,60€	6,60€
Σύνολο		0,00€	480.039,60€	39,60€	39,60€
Σύγκριση προστίμων άρθ. 58§2 και 54§2 ν. 4174/2013					
Πρόστιμο άρθρου 58§2 ν. 4174/2013 (50% του τέλους)	19,80€		240.000,00€		0,00€
Πρόστιμο άρθρου 54§2 ν. 4174/2013 (500€)	500,00€		500,00€	500,00€	500,00€
Σύνολο Καταλογισθέντων ποσών		0,00€	720.539,60€	539,60€	539,60€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.