



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1591

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 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), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμ. /20-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, έτους 2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. /20-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, έτους 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Επί της από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αριθμ./20-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, έτους 2012, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 9.163,09 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 1.832,62 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 72 παρ. 17 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.594,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **19.590,68 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 20/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./11-05-2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου από το ισοζύγιο 31/12/2012 της εταιρείας, με ΑΦΜ, το οποίο προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο προκειμένου να αιτιολογήσει εισοδήματά του, ο λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους, παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 916.308,67 ευρώ. Το ανωτέρω ποσό δε συνιστά κέρδος εταίρου, καθώς η εταιρεία, κατά την πρώτη εταιρική χρήση 01/01/2011-31/12/2012 διαμόρφωσε μικρότερο ποσό κερδών το οποίο δε διέθεσε στους εταίρους σύμφωνα με το δημοσιευμένο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τα χρηματοοικονομικά δεδομένα της μονοπρόσωπης ΕΠΕ το εταιρικό κεφάλαιο 430.050,00 ευρώ, το οποίο κατέθεσε εξολοκλήρου ο προσφεύγων, δε θα επαρκούσε για τις ανάγκες λειτουργίας της επιχείρησης χωρίς την περαιτέρω ταμειακή διευκόλυνσή της από αυτόν. Βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων παρείχε ταμειακή διευκόλυνση αξίας 916.308,67 ευρώ προς την εταιρεία, χωρίς να αποδώσει τα προβλεπόμενα από τον οικείο κώδικα τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% επί των τελών αυτών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 5γ του ΚΝΤΧ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πλημμελής αξιολόγηση του αποδεικτικού υλικού.

Η φορολογική αρχή στηρίζει την άποψή της στο υπόλοιπο που εμφανίζει ο λογαριασμός στο ισοζύγιο της ΕΠΕ στις 31/12/2012, αγνοώντας ότι το ποσό αυτό αφορά μεταφορά υπολοίπων από το ισοζύγιο της ατομικής επιχείρησης στην

λόγω μετατροπής της πρώτης σε ΕΠΕ. Ο εν λόγω λογαριασμός μεταφέρθηκε από την ατομική στην ΕΠΕ με υπόλοιπο 956.308,67 ευρώ στις 31/12/2010 και το υπόλοιπο του μειώθηκε κατά 40.000 ευρώ στις 916.308,67 ευρώ στις 31/12/2012 με μοναδική συναλλαγή την απόληψη μερισμάτων ποσού 40.000,00 ευρώ προηγούμενων χρήσεων από τον μοναδικό εταίρο Ο ισχυρισμός δε του ελέγχου ότι η ΕΠΕ δε θα μπορούσε να λειτουργήσει χωρίς τη ταμειακή διευκόλυνση του μονοπρόσωπου εταίρου είναι αυθαίρετος και εσφαλμένος, αφού η ΕΠΕ είναι καθολικός διάδοχος της ατομικής και σε αυτή μεταφέρθηκαν τόσο τα δικαιώματα όσο και οι υποχρεώσεις της.

- Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 15 παρ.5γ του Κ.Τ.Χ. Στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται οποιοδήποτε έγγραφο ή σύμβαση δανείου μεταξύ της επιχείρησης και του εταίρου, από δε την περιγραφή του λογαριασμού 53.14 «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις προς Εταίρους» δεν προκύπτει ότι αφορά λογαριασμό δανείου, επιπλέον δεν υφίσταται νομολογία ή εγκύκλιος διαταγή που να ορίζει ότι η μη λήψη των κερδών των εταίρων και η παραμονή αυτών στην εταιρεία συνιστά δάνειο και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 0,20%.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκομίζει τα παρακάτω στοιχεία:

1. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος ΧΡΗΣΗΣ 2007
2. Δήλωση φορολογίας εισοδήματοςΧΡΗΣΗΣ 2008
3. Δήλωση φορολογίας εισοδήματοςΧΡΗΣΗΣ 2009
4. Δήλωση φορολογίας εισοδήματοςΧΡΗΣΗΣ 2010
5. Θεωρημένο Ισοζύγιο ΛΟΓ. 2008
6. Θεωρημένο Ισοζύγιο ΛΟΓ. 2009
7. Θεωρημένο Ισοζύγιο ΛΟΓ..... 2010
8. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος ΧΡΗΣΗΣ 2011-2012
9. Ισοζύγιο ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2012
10. Απόφαση ΔΕΔ 4102/2015
11. Ισολογισμό 2007 της ατομικής επιχείρησης
12. Ισολογισμό 2008 της ατομικής επιχείρησης
13. Ισολογισμό 2009 της ατομικής επιχείρησης
14. Ισολογισμό 2010 της ατομικής επιχείρησης
15. Ισολογισμό 2011-2012 της

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2166/1993:

«Άρθρο 1 Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων -Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

.....

2. Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία τρίτης (Γ) κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α') και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Άρθρο 2 Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας

1. Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας.

.....»

Επειδή στην ερμηνευτική Υπ. Οικ. Εγκ. 1039799/5.4.94, ΠΟΛ.1080 διευκρινίστηκε:

«1. Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν.2190/1920 και του Ν. 3190/1955 με λογιστική ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό που ειδικά συντάσσουν για τις ανάγκες του μετασχηματισμού, τα οποία και μεταφέρονται αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. Η παρέκκλιση αυτή αφορά αποκλειστικά τις αξίες ενοποίησης των στοιχείων ενεργητικού-παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, σύμφωνα με την οποία, δεν υπόκεινται αυτές στην εκτίμηση της Επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920. Η παρέκκλιση αυτή δεν επεκτείνεται και στις τυπικές διαδικασίες σύστασης της ανώνυμης εταιρίας ή της Ε.Π.Ε., όπως της κατάρτισης με συμβολαιογραφικό έγγραφο του καταστατικού σε περίπτωση νεοϊδρυόμενων Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή της τροποποίησης του καταστατικού τους, της δημοσιότητας που προβλέπεται από τον Κ.Ν. 2190/1920 κλπ. Αντί της εκτίμησης, από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου νόμου προβλέπεται ότι, η διαπίστωση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, ενεργείται είτε από τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης, είτε από ορκωτό ελεγκτή.

Ειδικότερα, προκειμένου να γίνει ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, θα πρέπει κατ' αρχή να ληφθεί σχετική απόφαση από τα αρμόδια όργανα τους για το μετασχηματισμό τους και του χρόνου κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού. Στη συνέχεια, μετά τη λήψη της σχετικής απόφασης, θα πρέπει οι επιχειρήσεις που αποφάσισαν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν να προβούν σε απογραφή της περιουσιακής τους κατάστασης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και στη σύνταξη ισολογισμού με ημερομηνία το χρόνο που αποφάσισαν τα αρμόδια όργανα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αυτός συντάσσεται ειδικά για τις ανάγκες της συγχώνευσης ή μετατροπής και τα στοιχεία αυτού, μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετασχηματισμού, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955, θα μεταφερθούν αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού έναρξης της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας. Σε

περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων μεταφέρονται ενοποιημένα τα στοιχεία των ισολογισμών των συγχωνευομένων επιχειρήσεων, στον ισολογισμό έναρξης της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή.....

Διευκρινίζεται ότι η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση δεν θα προβεί σε κατάρτιση ισολογισμού κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η διαδικασία του μετασχηματισμού (σύσταση της νέας ανώνυμης εταιρίας ή ΕΠΕ), όπως αυτό γίνεται σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η εταιρεία προέκυψε από μετατροπή της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος σε ΕΠΕ σύμφωνα με της διατάξεις του ν. 2166/1993, με τελευταία χρήση λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης την 01/01/2010-31/12/2010. Από τα στοιχεία τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι ποσό 956.308,67 ευρώ στο λογαριασμό..... μεταφέρθηκε από την ατομική επιχείρηση στις 31/12/2010. Στη συνέχεια το υπόλοιπο του παραπάνω λογαριασμού την 31/12/2012 (πρώτο κλείσιμο ισολογισμού για την εταιρεία) διαμορφώθηκε στα 916.308,67 ευρώ μειωμένο κατά 40.000 ευρώ με μοναδική κίνηση την ανάληψη του ποσού αυτού από το μοναδικό εταίρο και προσφεύγοντα.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του **άρθρου 15 παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου**, όπως ισχύει, ορίζεται:

«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 εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (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 δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

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

Επειδή στην εγκύκλιο **Εγκ. Κ 8802/654/1983**, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται:

«Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, 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.....

.....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).....»

Επειδή, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. Ο ανωτέρω λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

Επειδή το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο βάσει των διατάξεων και των σχετικών θέσεων της Διοίκησης αντιμετωπίζεται ως εξής:

«1. Με την ανωτέρω διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, όπως προαναφέρθηκε, ότι το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, το οποίο υφίσταται κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους του, κατά περίπτωση, χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου στην οποία αυτό μεταφέρεται.

2. Όπως έχει κριθεί (Υπ. Οικ. Τ. 3812/Πολ. 257/1955, Εγκ. 128/1955 και Πρωτοβ. Πειρ. 1784/1965), ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογούμενου, για το λόγο, ότι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου αποβλέπουν στη διευκόλυνση των φορολογούμενων και όχι στην επιβάρυνσή τους. Συνεπώς, το υπόλοιπο δανειακού τρεχούμενου

δοσοληπτικού λογαριασμού μιας διαχειριστικής περιόδου εάν μεταφερθεί, κατά την κρίση του φορολογούμενου, στην επόμενη χρήση, επίσης, σε δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, το υπόλοιπο αυτό θα ληφθεί υπόψη, για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου, προκειμένου να υπολογισθεί το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κατά το τέλος της χρήσης της διαχειριστικής περιόδου (Πρβλ. Δευτ. Αθ. 865/1965). Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση, σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3%, κατά περίπτωση....». (Π.ΡΕΠΠΑ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ).

Επειδή από τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 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 βάσει των ανωτέρω οι καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων των μετεχόντων (εταίρων, μετόχων κ.λπ.) σε επιχειρήσεις και άλλα πρόσωπα (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες κ.λπ.), για την ταμειακή διευκόλυνση αυτών, υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου που ορίζεται σε ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε σύμβαση δανείου.

Ως «κατάθεση χρημάτων», νοείται η πράξη, διά 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. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002), 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.

Ως «ανάληψη χρημάτων», νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την 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, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) η ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρίας ή επιχείρησης (π.χ. εταίρος, μέτοχος, κ.λπ.). Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε καταθέσεις που γίνονται από τον ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης στην ίδια του την επιχείρηση, γιατί στην περίπτωση αυτή δε συνάπτεται καμιά συμβατική σχέση, αφού με αυτόν δε συμβάλλεται κανένα άλλο πρόσωπο.

β) η εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983),

γ) Τα βιβλία 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 μνεία της αιτίας κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η εγγραφή αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε από αυτό (ΣΤΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997) (Π. Ρέππας).

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 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).

Επειδή συνεπώς 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.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Σύρου κατέληξε στο πόρισμα ότι ο προσφεύγων παρείχε ταμειακή διευκόλυνση αξίας 916.308,67 ευρώ προς την εταιρεία, χωρίς να αποδώσει τα προβλεπόμενα από τον οικείο κώδικα τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% επί των τελών, βάσει του υπολοίπου που εμφάνιζε ο λογαριασμός στο ισοζύγιο της ΕΠΕ στις 31/12/2012. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τα πραγματικά δεδομένα,

το ποσό αυτό είχε σχηματιστεί από τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τα προηγούμενα χρόνια, η οποία τηρούσε διπλογραφικά βιβλία λόγω τζίρου, και μεταφέρθηκε ως υπόλοιπο του λογαριασμού «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από κέρδη εταίρων» στο ισοζύγιο της λόγω μετατροπής της πρώτης σε ΕΠΕ., η οποία κατέστη καθολικός διάδοχος τόσο των απαιτήσεων όσο και των υποχρεώσεων αυτής βάσει των διατάξεων του ν.2166/1993. Συνεπώς, αφενός τα εν λόγω κέρδη, και κατ' επέκταση η ταμειακή διευκόλυνση μέσω της μη απόληψης αυτών, δημιουργήθηκαν σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν υφίσταται συμβατική σχέση (ιδιοκτήτης ατομικής επιχείρησης) ώστε να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου κατ' εφαρμογή της προαναφερόμενης διάταξης της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., και αφετέρου το εν λόγω υπόλοιπο του λογαριασμού διαμορφώθηκε σε προγενέστερες χρήσεις και συνεπώς ακόμα και αν υπήρχε η φορολογική υποχρέωση για απόδοση τέλους χαρτοσήμου, αυτό δεν αφορά στη χρήση 2012 που καταλογίστηκε αλλά σε προγενέστερες χρήσεις, καθόσον δεν πρόκειται για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό. Ως εκ τούτου λανθασμένα εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /20-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, έτους 2012 για το ποσό του υπολοίπου 916.308,67 ευρώ που εμφάνιζε ο λογαριασμός στο ισοζύγιο της ΕΠΕ στις 31/12/2012.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /20-12-2018 προσβαλλόμενης πράξης.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α. Καταθέσεις, αναλήψεις & δοσολ/κοί λογ/σμοί	0,00	916.308,67	0,00	0,00
Συνολική αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	0,00	916.308,67	0,00	0,00
Τέλος Χαρτοσήμου περιπτ. Α' 1,00%	0,00	9.163,09	0,00	0,00
Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	0,00	1.832,62	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 49 ν.4509/17	0,00	8.594,97	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	19.590,68	0,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.