



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 06 / 2021

Αριθμός Απόφασης **1715**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : 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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 07/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο οδός αρ., με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αρ./2020,/2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από 02/11/2020 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου και Φ.Σ.Κ της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων 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 **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **05/11/2020** και με διατάξεις της Α1273/2020 υφίστατο αναστολή κατά 60 ημέρες, 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 προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος τελών χαρτοσήμου** στην προσφεύγουσα, για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016**, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας , ο οποίος συνέταξε την από **23/10/2020 έκθεση μερικού ελέγχου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στις **02/11/2020**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη απόδοση χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου για αμοιβές που δόθηκαν στα μέλη του Δ.Σ κατά την διάρκεια των ως άνω φορολογικών ετών, και ειδικότερα:

Φορολογικό έτος	Ποσά Αμοιβών	Τέλη Χαρτοσήμου 1%	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Σύνολο
2014	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	4.032,00€
2015	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	4.032,00€
2016	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	4.032,00€

Ακολούθως, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Χαρτοσήμου	Διαφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό Βεβαιωθέντων
1	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού τελών χαρτοσήμου	2014	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	2.016,00€	6.048,00€
2	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού τελών χαρτοσήμου	2015	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	2.016,00€	6.048,00€
3	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού τελών χαρτοσήμου	2016	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	2.016,00€	6.048,00€
Σύνολα					10.080,00€	2.016,00€	6.048,00€	18.144,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας ότι:

1. Έγινε εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση από τη φορολογική αρχή, καθόσον ο και η - συνδέονταν με την εταιρεία με σχέση εξαρτημένης εργασίας, πέραν των καθηκόντων τους ως μελών ΔΣ, γι' αυτό τον λόγο οι σχετικές αμοιβές που τους καταβάλλονταν δεν υπάγονταν σε τέλος χαρτοσήμου,
2. Έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 2 του ΚΦΕ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 της από 21-12-2001 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, καθόσον οι αμοιβές που καταβάλλονται σε μέλη ΔΣ απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού της εργασιακής σχέσης από πλευράς εργατικού δικαίου.

Προς απόδειξη των παραπάνω ισχυρισμών προσκομίζει και επικαλείται τα ακόλουθα έγγραφα, τα οποία έθεσε και υπόψιν του ελέγχου

- ✓ Από 20/12/2013 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας, (σχετ. 13)
- ✓ Σύμβαση παροχής υπηρεσιών με τον (σχετ. 14)
- ✓ Σύμβαση παροχής υπηρεσιών με τη (σχετ. 15)
- ✓ Εκκαθαριστικό φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2014 του και της (σχετ. 16)
- ✓ Εκκαθαριστικό φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2015 του και της (σχετ. 17)
- ✓ Εκκαθαριστικό φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2016 του και της (σχετ. 18)
- ✓ Μισθοδοτική κατάσταση του προσωπικού της εταιρείας μηνός Ιανουαρίου 2014 (σχετ. 19)
- ✓ Μισθοδοτική κατάσταση του προσωπικού της εταιρείας μηνός Δεκεμβρίου 2014 (σχετ. 20)
- ✓ Μισθοδοτική κατάσταση του προσωπικού της εταιρείας μηνός Ιανουαρίου 2015 (σχετ. 21)
- ✓ Μισθοδοτική κατάσταση του προσωπικού της εταιρείας μηνός Δεκεμβρίου 2015 (σχετ. 22)
- ✓ Μισθοδοτική κατάσταση του προσωπικού της εταιρείας μηνός Ιανουαρίου 2016 (σχετ. 23)
- ✓ Μισθοδοτική κατάσταση του προσωπικού της εταιρείας μηνός Δεκεμβρίου 2016 (σχετ. 24)

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 15ε § 7** του **ΚΝΧΤ** (π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931, ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: «Αι υπό του Δημοσίου, Δήμων ή Κοινοτήτων, άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, κοινωφελών, εθνωφελών, νοσηλευτικών, θρησκευτικών, φιλανθρωπικών, εκπαιδευτικών κλπ. ιδρυμάτων ή σωματείων ή επιτροπών, ανωνύμων εταιριών, συνεταιρισμών, σωματείων, συλλόγων κλπ. καταβαλλόμενοι αμοιβαί προς οιονδήποτε δια υπερωριακήν εργασίαν, συμμετοχήν εις συμβούλια, επιτροπάς, διοικήσεις ή διευθύνσεις εταιριών κλπ., έστω και αν παρέχωνται υπό μορφήν ποσοστών ή εξόδων κινήσεως, υπόκεινται εις τέλος 1%, εάν εξ άλλης τινός ειδικής διατάξεως δεν προβλέπεται ελαφρότερον τέλος ή ατέλεια. Το εν λόγω τέλος καταβάλλεται κατά την εξόφλησιν ή πίστωσιν των αμοιβών τούτων, συμφώνως προς το άρθρ. 3 του παρόντος Νόμου».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του **άρθρου 2** της από **21-12-2001** Π.Ν.Π (Α' 288), καταργήθηκαν από την 01.01.2002 τα τέλη χαρτοσήμου που επιβάλλονται, μεταξύ άλλων, στις εξής περιπτώσεις: «α) στις εξοφλήσεις κάθε είδους αποδοχών από μίσθωση εργασίας για απασχόληση με οποιαδήποτε μορφή και οπωσδήποτε αμειβόμενη, περιλαμβανομένων και των εκτός έδρας αποζημιώσεων ή εξόδων κίνησης, β) στις εξοφλήσεις κάθε είδους αμοιβών για απασχόληση με οποιαδήποτε νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης ως προς τους όρους απασχόλησης ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη, περιλαμβανομένων και των εκτός έδρας αποζημιώσεων ή εξόδων κίνησης.» (βλ. Εγκ. Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1069/18.2.2002**)

Περαιτέρω, με την ως άνω Εγκ. Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1069/18.2.2002** διευκρινίστηκε ότι:

«... οι αποδοχές ή αμοιβές προσώπων που η σχέση που τα συνδέει με τον εργοδότη τους, δεν είναι η της μίσθωσης εργασίας ή δεν δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις (περίπτ. α και β). Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι δεν εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές: ... Οι αμοιβές που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία σε μέλη διοικητικού συμβουλίου, πλην της περίπτωσης, που τα πρόσωπα αυτά συνδέονται με την Α.Ε. με σύμβαση εργασίας»

Επειδή όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, δόθηκαν από την προσφεύγουσα μηνιαίες αμοιβές ύψους **14.000€**, σε καθένα από τους: 1) ο οποίος διατελούσε Πρόεδρος Δ.Σ. και διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας και 2) —, η οποία διατελούσε ως Αντιπρόεδρος και Διευθύνουσα Σύμβουλος της εταιρείας, δεδομένου δε, ότι από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν προέκυψε σχέση εξαρτημένης εργασίας με τα ως άνω μέλη του Δ.Σ., οι αμοιβές αυτές που έλαβαν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15ε του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1069/2002.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή, καθόσον από το περιεχόμενο της από 20/12/2013 απόφασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας (**Σχ. 13**), προκύπτει ότι στα προαναφερόμενα μέλη του ΔΣ ανατέθηκαν αρμοδιότητες, πέραν των αρμοδιοτήτων τους ως μελών του Δ.Σ., η εκτέλεση δε των υπηρεσιών αυτών, ταυτιζόταν με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Τους δεσμούς εξάρτησης των εν λόγω προσώπων τους αποδεικνύει το περιεχόμενο της εισήγησης και της ληφθείσας απόφασης της παραπάνω Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης και λόγω της σαφήνειας δεν απαιτείτο η υπογραφή ειδικότερης σύμβασης μεταξύ της εταιρείας και των εν λόγω προσώπων. Σε κάθε περίπτωση, όμως, η εταιρεία ως εκ περισσού υπέγραψε με εν λόγω πρόσωπα συμβάσεις παροχής υπηρεσιών (**σχ. 14, 15**). Επίσης για τις εν λόγω αμοιβές δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής επιπλέον ασφαλιστικών εισφορών, πλέον των εισφορών που κατέβαλαν τα εν λόγω πρόσωπα ως ασφαλισμένοι στον ΟΑΕΕ. Προς απόδειξη δε αυτών προσκομίζει τα εκκαθαριστικά φορολογίας εισοδήματος των ετών 2014, 2015 και 2016, από τα οποία προκύπτει ότι οι εν λόγω αμοιβές χαρακτηρίζονται ως αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες (**σχ. 16, 17 και 18**), καθώς και τις μισθοδοτικές καταστάσεις του προσωπικού της εταιρείας, στις οποίες καταχωρείται το σύνολο του προσωπικού που παρέχει στην εταιρεία εξαρτημένη εργασία, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα δύο προαναφερόμενα μέλη του Δ.Σ (**Σχ. 19 - 24**)

Επειδή τα ανωτέρω μέλη του ΔΣ, είναι ασφαλισμένα στο Ο.Α.Ε.Ε., δεν έχουν προσληφθεί ως μισθωτοί στην ελεγχόμενη επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν περιλαμβάνονται στους ετήσιους πίνακες προσωπικού υπηρεσίας ΣΕΠΕ των ελεγχόμενων χρήσεων. Επομένως **δεν υφίσταται σχέση εξαρτημένης εργασίας** (πρόσληψη μέσω ΕΡΓΑΝΗ, εισφορές με το πλήρες πακέτο ΙΚΑ) και ως εκ τούτου υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου 1%, πλέον εισφοράς ΟΓΑ. Περαιτέρω, τα ιδιωτικά συμφωνητικά που προσκομίστηκαν δεν επέχουν θέση σύμβασης μισθώσεως παροχής εξαρτημένης εργασίας ενώ σημειώνεται ότι δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις ότι τα εν λόγω συμφωνητικά συμπεριελήφθησαν στις αντίστοιχες τριμηνιαίες καταστάσεις συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 12§2 του ΚΦΕ, η σχέση μεταξύ εταιρείας και μελών ΔΣ χαρακτηρίζεται ως σχέση εξαρτημένης εργασίας για σκοπούς φορολογίας και επομένως, οι σχετικές αμοιβές απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού της εργασιακής σχέσης από πλευράς εργατικού δικαίου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12§2 περίπτωση δ' του ν.4172/2013 (Α' 167) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: ... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,...». Επομένως, ο χαρακτηρισμός της σχέσης μεταξύ ανώνυμης εταιρείας και μέλους του Δ.Σ. αυτής ως «εργασιακής» και συνακόλουθα του εισοδήματος του μέλους Δ.Σ. ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» (άρθ.12 ν.4172/2013), γίνεται κατά ρητή διατύπωση της ανωτέρω διάταξης, μόνο για τους σκοπούς του νόμου αυτού δηλ. μόνο για τον τρόπο υπολογισμού του φόρου εισοδήματος επί των αμοιβών Δ.Σ., ήτοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4172/2013 και όχι για σκοπούς του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (παράγραφος 7 του άρθρου 15ε) οι οποίες δεν επηρεάστηκαν και προβλέπουν ότι οι καταβαλλόμενες αμοιβές από ανώνυμες εταιρείες στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1,2%.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **02/11/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ και Φ.Σ.Κ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο οδός αρ., και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./2020,/2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου**, φορολογικών ετών **2014, 2015 και 2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Φορολογητέα κέρδη - Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Χαρτοσήμου	Διαφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού τελών χαρτοσήμου	2014	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	2.016,00€	6.048,00€
2	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού τελών χαρτοσήμου	2015	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	2.016,00€	6.048,00€
3	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού τελών χαρτοσήμου	2016	336.000,00€	3.360,00€	672,00€	2.016,00€	6.048,00€
Σύνολα					10.080,00€	2.016,00€	6.048,00€	18.144,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.