



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1336

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./21.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./21.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» 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' αριθ. /21.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, τέλη χαρτοσήμου ποσού 25.000,00€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 5.000,00€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013, ποσού 15.000,00€, δη σύνολο 45.000,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου κατόπιν λήψης ταμειακών διευκολύνσεων από τον μέτοχο – Α.Φ.Μ.:, συνολικού ποσού 2.500.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 και 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 21/12/2021 έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. 214/2019 και 44/2020 εντολών του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου είναι μη νόμιμος καθώς δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση ούτε προκύπτει από τις εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της. Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι η κατάθεση των χρημάτων πραγματοποιήθηκε από τον μέτοχο – Α.Φ.Μ.: έναντι αύξησης μετοχικού κεφαλαίου.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα*

και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28^{ης}/07/1931) ορίζεται ότι: «5. γ)[...] 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, οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου δανείου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1^α ή 13 παρ. 1^α του ίδιου ως άνω Κώδικα. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) να λαμβάνει χώρα κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, β) να υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού, και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, γ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται στην Ελλάδα, δ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται σε εδρεύουσα στην Ελλάδα εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση και να αποδεικνύονται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εν λόγω εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, ε) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων πρέπει να αποδεικνύονται μόνο από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων, στ) 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 τα τέλη αυτά, ζ) η κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή ανάληψης, 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 και η) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων, που αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, να εμφανίζονται στις εγγραφές αυτές, ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις, και όχι ως πράξεις, πραγματοποιούμενες στα πλαίσια δανειακού τρεχούμενου λογαριασμού. Κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και, συνεπώς, η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό. 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 αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (ΣτΕ 870/1979) [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα Ε.Ε., σελ. 319 – 323].

Επειδή, το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ.Υπ.Οικ. Κ8802/654/1983).

Επειδή, στο λογαριασμό 43.00 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου – Καταθέσεις μετόχων» του Π.Δ. 1123/80 (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) καταχωρούνται οι καταθέσεις των μετόχων που γίνονται για να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας. Για τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού αυτού, το Ε.Γ.Λ.Σ. θέτει τις εξής προϋποθέσεις: α) να μην έχει ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου και β) να έχει ληφθεί ανάλογη απόφαση του Δ.Σ. της εταιρίας [Εμμ. Σακέλλης, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Β' έκδοση, σελ. 1269].

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία και κατά την επικρατούσα άποψη, οι καταθέσεις χρημάτων από τους μετόχους για αύξηση κεφαλαίου δεν υπόκεινται στο τέλος χαρτοσήμου 1% της παρ. 5γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, για το λόγο ότι στη διάταξη αυτή ορίζεται, ότι το εν λόγω τέλος δεν οφείλεται εάν η κατάθεση των χρημάτων ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. η οποία

απαλλάσσεται νόμιμα από τα τέλη χαρτοσήμου, και τέτοια σύμβαση είναι και η αύξηση του κεφαλαίου της Α.Ε., η οποία απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 του ν.1676/1986, ως αποτελούσα αντικείμενο του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων. Υπέρ της άποψης αυτής τάσσεται και η νομολογία του ΣτΕ με το σκεπτικό ότι «...πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών δεν υπόκεινται, μετά την ισχύ των άρθρων 17 έως 31 του ν.1676/1986, σε τέλος χαρτοσήμου. Στις πράξεις αυτές περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεων χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της...» [Εμμ. Σακέλλης, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Β' έκδοση, σελ. 1270-1271].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 21/12/2021 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ο μέτοχος της προσφεύγουσας – Α.Φ.Μ.: κατέθεσε την 01/10/2016 στο ταμείο της προσφεύγουσας το ποσό των 2.500.000,00€. Συγκεκριμένα, από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας προκύπτει η χρέωση του λογαριασμού 38.00.00.0000 ΤΑΜΕΙΟ και η πίστωση του λογαριασμού 53.98.00.0000 ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΑΠΟ με το ποσό των 2.500.000,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση ούτε προκύπτει από τις εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της. Ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου, σε τέλος 1% υπόκειται κάθε κατάθεση από μέτοχο προς εταιρεία που δεν ανάγεται σε σύμβαση ή πράξη. Ως εκ τούτου, η ύπαρξη έγγραφης σύμβασης δεν αποτελεί προϋπόθεση για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%.

Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι η κατάθεση των χρημάτων πραγματοποιήθηκε από τον μέτοχο – Α.Φ.Μ.: έναντι αύξησης μετοχικού κεφαλαίου. Ωστόσο, κατά το χρόνο της κατάθεσης των χρημάτων στο ταμείο της προσφεύγουσας, ήτοι την 01/10/2016, η εγγραφείσα στα τηρούμενα βιβλία υπό κρίση χρηματική ροή δεν καταχωρήθηκε στον λογαριασμό 43 [Ποσά προορισμένα για

αύξηση κεφαλαίου] του ΕΓΛΣ ούτε υφίστατο απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Περαιτέρω, στην αιτιολογία της εγγραφής της επίμαχης κατάθεσης στα βιβλία της προσφεύγουσας, το ποσό δεν αναγράφεται ως προοριζόμενο για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, αλλά ως ταμειακή ενίσχυση από τον μέτοχο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./24.01.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./21.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

Τέλη Χαρτοσήμου	25.000,00 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	5.000,00 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	12.500,00 €
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	2.500,00 €
Σύνολο για καταβολή	45.000,00 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.