



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα : 24.05.24

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1620

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου - Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : ΤΚ: 104 40

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)

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 **25.01.24** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ:** , νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα τον δήμο και κατάστημα επί της αριθμός ,ΤΚ κατά της υπ' αριθ./**28.12.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και την υπ' αριθ./**01.12.2023** Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής καθώς και την από **28.12.23** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΝΤΧ του ιδίου Προϊσταμένου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25.01.2024** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΑΕ» με ΑΦΜ:, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά τη 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./20.11.23 εντολή ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος βάσει του άρθρου 25 ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4755/1930 (ΚΝΤΧ) στην ως άνω προσφεύγουσα οντότητα, από τον οποίο προέκυψαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2016 έως 2019, είχε καταχωρήσει στο λογαριασμό 43.00 «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου» τα ποσά που αναφέρονται στους πίνακες που περιλαμβάνονται στις σελίδες 12-15 της έκθεσης ελέγχου. Οι καταθέσεις αυτές έγιναν από το μοναδικό μέτοχο της εταιρείας, με πίστωση του εν λόγω λογαριασμού και αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών όψεως της εταιρείας. Τα ποσά αυτά ανέρχονται συνολικά στο ποσό των **2.076.861,11€** και ειδικότερα για τα έτη 2016, 2017 και 2018 ανέρχονται αντίστοιχα σε **412.975,49€, 802.000€ και 861.885,62€**.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα οντότητα **δεν τήρησε τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4308/2014** και των οριζόμενων από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής ν. 4308/2014, **μη εκδίδοντας μετοχές ή άλλους συμμετοχικούς τίτλους εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς** με σκοπό, εκτός από την μη ορθή λογιστική απεικόνιση των Ιδίων Κεφαλαίων «Καθαρή Θέση» και των Ξένων Κεφαλαίων, με την μη μεταφορά από τον λογαριασμό «43.00 Ποσά Προοριζόμενα για Αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου» σε λογαριασμό υποχρεώσεων «53.04 Υποχρεώσεις προς Ιδιοκτήτες», να αποφύγει να αποδώσει το αναλογούν χαρτόσημο 2,00% πλέον ΟΓΑ σύνολο 2,4% ως θεωρούμενο δανεισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15§1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ.

Στα πλαίσια των ως άνω αναφερομένων, με δεδομένο ότι η Φορολογική Αρχή έλαβε υπόψη της τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας οντότητας, θεώρησε την πίστωση του εν λόγω λογαριασμού συνολικού ύψους 2.076.861,11€, που έγινε από καταβολές του μοναδικού μετόχου, με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών όψεως της εταιρείας, **ως δανεισμό υποκείμενο σε χαρτόσημο 2 %**, εκδίδοντας προς τούτο την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη για το φορολογικό έτος 2018, καταλογίζοντας τα κάτωθι ποσά:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στο τέλη χαρτοσήμου		2.076.861,11	2.076.861,11
Χαρτόσημο		41.537,22	41.537,22
ΟΓΑ χαρτοσήμου		8.307,44	8.307,44
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.ΦΔ χαρτοσήμου υποβολής		20.768,61	20.768,61
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ μη υποβολής δήλωσης		4.153,72	4.153,72
Σύνολο για καταβολή		74.766,99	74.766,99

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

α) Η Φορολογική Αρχή λανθασμένα και πλημμελώς, εφάρμοσε τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 ο οποίος ενσωμάτωσε το Π.Δ. 1123/1980 του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου 2.2.04 Λογαριασμός 43 «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση του κεφαλαίου», συνδυαστικά με αυτές των τελών χαρτοσήμου).

β) Η Φορολογική Αρχή λανθασμένα και πλημμελώς, εφάρμοσε τις διατάξεις του Ν. 1676/86 με αναφορά στο Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, ο οποίος ορίζει στο άρθρο 18 § 1 περ. Α' αυτού ότι επιβάλλεται ο φόρος αυτός και στις πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου των εμπορικών εταιριών, και ταυτόχρονα ορίζει την κατάργηση με το άρθρο 31 του ιδίου νόμου, από το χρόνο ενάρξεως της ισχύος του (1.1.1987), των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγόμενων στο φόρο αυτό πράξεων, πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών δεν υπόκειται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου.

γ) Η Φορολογική Αρχή δεν έλαβε υπόψη την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, (ΣΤΕ 1470/2002) περί της κατάργησης των τελών χαρτοσήμου σε ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού Κεφαλαίου, και παρέκαμψε και Αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Ειδικότερα, με αναφορά και στο αντικείμενο του ελέγχου ad hoc, ήτοι την «ελεγχόμενη χρήση του 2018», ενδεικτικά η (Απόφαση Δ.Ε.Δ. 1318/2019) ενσωματώνει δίκην «οδηγίας» και επικυρώνει νομολογιακά ad hoc και prima facie το status και την ισχύ της Απόφασης αυτής, (ΣΤΕ 1470/2002), στο σκεπτικό και Διατακτικό της.

δ) Δεν απαιτείται για την απαλλαγή του τέλους χαρτοσήμου η «απόδειξη» της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας - δεν τασσεται πουθενά από το νόμο προθεσμία - δεν τίθεται «χρονική δέσμευση κεφαλαιοποίησης» - η «παραμονή» δε, των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό (κωδικός 43 - όψεως) για μεγάλο χρονικό διάστημα, δε μεταβάλλει το χαρακτήρα κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς, δεν δημιουργείται εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης - 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 η όχι η απόφαση της γενικής συνέλευσης (ή του δ.σ.1 της ανώνυμης εταιρίας, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα διενήργησε τις κατωτέρω αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου της:

α) Με την από **27/11/2019** απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων αυτής (αριθ. καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ./06-01-2020) **αυξήθηκε το μετοχικό της κεφάλαιο κατά 27.000,00€** με την έκδοση 2.700 ονομαστικών μετοχών αξίας 10,00 € ανά μετοχή και τιμή διάθεσης 773,65 € ανά μετοχή **με πίστωση του ποσού των 2.061.855,00€ στον λογαριασμό «Αποθεματικό από την υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών».**

β) Με την από **31/08/2023** απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων αυτής (αριθμός καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ./23-10-2023) **αυξήθηκε το μετοχικό της κεφάλαιο κατά 20.000,00€** με την έκδοση 2.000 ονομαστικών μετοχών αξίας 10,00 € ανά μετοχή και τιμή διάθεσης 325,00 € ανά μετοχή **με πίστωση του ποσού των 630.000,00€ στον λογαριασμό «Αποθεματικό από την υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών».**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περίπτωση γ' του ΚΝΧΤ (π.δ. της 28ης 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 απαλλαγίσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (1%). Εις ήν περίπτωσιν, 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 το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή επιφύλαξη (Εγκ.Υπ.Οικ. Κ 8802/654/ 1983).

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).

Επειδή 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, 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. 1α ή 13 παρ. 1α 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. Σάκκουλα 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 με την υπ' αριθ. **ΣΤΕ 433/2020** (τμήμα Β') Απόφασή του, έκρινε κατά πλειοψηφία ότι προκειμένου για τη φορολογία χαρτοσήμου, για χρήσεις έως 31/12/2013 η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, είναι **καταρχήν πενταετής και εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου**, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 (Α' 151), ενώ κατ' εξαίρεση η εν λόγω προθεσμία είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 84§4 του ίδιου κώδικα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής (συμπληρωματικά στοιχεία). Περαιτέρω, δεν είναι εφαρμοστέα η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές, ενώ η 20ετής προθεσμία παραγραφής υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής".

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 26§1 «Στοιχεία της καθαρής θέσης» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν: α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου: α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει **ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς [...]**.

Επειδή σύμφωνα με τη Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής ν. 4308/2014 της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«26.1.2 Εισφορές ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων κλπ) για τις οποίες υπάρχει **ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται με το ονομαστικό ποσό τους στην καθαρή θέση. Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, τα σχετικά ποσά κατατάσσονται στις υποχρεώσεις της οντότητας.** Ανάιρεση της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται παράβαση των προβλέψεων του παρόντος νόμου. **Εάν δεν υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του νόμου, τα σχετικά ποσά παρουσιάζονται ως υποχρέωση.** Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση της παρούσης παραγράφου αφορά αποκλειστικά το θέμα της χρηματοοικονομικής παρουσίας των σχετικών ποσών και όχι τη ρύθμιση του θέματος αυτού από τη σκοπιά άλλης νομοθεσίας».

Επειδή τόσο από την εφαρμογή του άρθρου 26 του ν. 4308/2014 όσο και από τις Οδηγίες της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να πληρούνται ώστε οι «καταθέσεις των μετόχων», από 01.01.15, να εμφανισθούν στο λογαριασμό «42 Καταθέσεις Ιδιοκτητών» είναι δύο: α) να υπάρχει **ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης για τα κατατεθέντα αυτά ποσά από του ιδιοκτήτες (μετόχους) και β) υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς.** Εάν η υποχρέωση αυτή δεν πραγματοποιηθεί, τότε τα ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου μεταφέρονται στις υποχρεώσεις με πίστωση του λογαριασμού «53.04 Υποχρεώσεις προς Ιδιοκτήτες».

Επειδή από τα στα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας οντότητας διαπιστώθηκε ότι η πίστωση του λογαριασμού «43.00 ποσά Προοριζόμενα για Αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου» που τηρεί η προσφεύγουσα οντότητα στις 31/12/2018 πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.076.861,11€ έγινε από **καταβολές του μοναδικού μετόχου**, με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας,

Επειδή, στις σελίδες 13 - 15 της έκθεσης μερικού ελέγχου της ελεγκτικής Αρχής αναγράφονται σε σχετικό πίνακα οι λογιστικές εγγραφές, του λογαριασμού «43.00 Ποσά Προοριζόμενα για Αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου», έως την 31.12.16 για το φορολογικό έτος 2017 έως την 31.12.17 για το φορολογικό έτος 2018 και έως την 31.12.18 για το φορολογικό έτος 2019 για τις οποίες καταλογίσθηκε χαρτόσημο δανειακής σύμβασης με ποσοστό 2%, ύψους 41.537,22€.

Επειδή, από καμιά λογιστική ενέργεια ή κάποιο στοιχείο δεν πρόέκυψε η κεφαλαιοποίηση του ανωτέρω ποσού εντός δωδεκάμηνου που προβλέπει το άρθρο 26 του ν. 4308/2014.

Επειδή, τα ποσά που κατατέθηκαν από το μοναδικό μέτοχο παρέμειναν στο λογαριασμό 43.00 για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, ενώ η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση με τη συμπλήρωση των 12 μηνών, να διενεργήσει λογιστική εγγραφή προκειμένου να μεταφέρει καθένα από τα ποσά αυτά σε λογαριασμό υποχρέωσης, δεδομένου δε ότι η αύξηση κεφαλαίου έγινε με την από 27/11/2019 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, από τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 43.00 (ως σελ. 13-14 της έκθεσης ελέγχου), δεν υπήρχε υποχρέωση μεταφοράς των ποσών μέχρι 27/11/2018. Περαιτέρω για τα ποσά αυτά δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου δανείου, καθόσον ούτε υπάρχει, ούτε υποκρύπτεται δανειακή σύμβαση, αλλά τέλος χαρτοσήμου ταμειακών διευκολύνσεων (1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ). Επιπλέον για τα ποσά που κατατέθηκαν στο λογαριασμό 43.00 την 30/09 και 11/10 του έτους 2016 συνολικού ποσού 217.975,49€, και έπρεπε να καταχωρηθούν στις υποχρεώσεις τις αντίστοιχες ημερομηνίες του έτους 2017, δεν υφίσταται υποχρέωση για απόδοση τελών χαρτοσήμου λόγω παραγραφής. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου αξία, υπολογίζεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Ημερομηνία κατάθεσης με προορισμό την ΑΜΚ (Λογ/σμός : 43.00)	Ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε να μεταφερθεί στις υποχρεώσεις (Λογ/σμός : 53.04)	Υποχρέωση υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου ταμειακής διευκόλυνσης	Ποσό κατάθεσης
12.12.16	12.12.17	15.01.18	195.000,00
04.04.17	04.04.18	15.05.18	200.000,00
03.07.17	03.07.18	15.08.18	120.000,00
17.07.17	17.07.18	15.08.18	120.000,00
02.08.17	02.08.18	15.09.18	60.000,00
31.08.17	31.09.18	15.10.18	10.000,00
14.09.17	14.10.18	15.11.18	40.000,00
27.09.17	27.10.18	15.11.18	50.000,00
03.10.17	03.10.18	15.11.18	14.000,00
13.11.17	13.12.18	15.12.18	123.000,00
16.11.17	16.12.18	15.01.19	65.000,00
05.04.18	05.04.19	15.05.19	120.000,00
27.04.18	27.04.19	15.05.19	38.500,00
17.05.18	17.05.19	15.06.19	113.000,00
30.08.18	30.08.19	15.09.19	50.000,00
30.08.18	30.08.19	15.09.19	20.000,00
17.09.18	17.09.19	15.10.19	50.000,00
04.10.18	04.10.19	15.11.19	20.000,00
19.10.18	19.11.19	15.12.19	5.000,00
30.10.18	30.10.19	15.11.19	25.000,00
Συνολικό ποσό υποκείμενο σε τέλος χαρτοσήμου			1.438.500,00

Επειδή, στην σελίδα 16 της έκθεσης ελέγχου της Φορολογικής Αρχής αναφέρεται επακριβώς ότι: «Η ελεγχόμενη επιχείρηση, δεν τήρησε τα οριζόμενα από το άρθρο 26 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) Λογιστική

Οδηγία Εφαρμογής ν. 4308/2014, μη εκδίδοντας μετοχές ή άλλους συμμετοχικούς τίτλους εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς.

Με συνέπεια, εκτός από την μη ορθή λογιστική απεικόνιση των Ιδίων Κεφαλαίων «Καθαρή Θέση» και των Ξένων Κεφαλαίων, με την μη μεταφορά από τον λογαριασμό «43.00 Ποσά Προοριζόμενα για Αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου» σε λογαριασμό υποχρεώσεων «53.04 Υποχρεώσεις προς Ιδιοκτήτες», να αποφύγει να θεωρηθεί δανεισμός και να αποδώσει το αναλογούν χαρτόσημο 2,00% πλέον ΟΓΑ σύνολο 2,4% σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 § 1 περ. α του Ν. 4755/1930 (Κ.Ν.Τ.Χ)»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη την απόφαση του ΣτΕ 1470/2002 με την οποία κρίθηκε ότι οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρείας ή από τρίτους στην εταιρεία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, και παρέκαμψε και Αποφάσεις της ΔΕΔ (1318/2019 και 1942/2019) οι οποίες ενσωματώνουν και επικυρώνουν νομολογιακά ad hoc και prima facie το status και την ισχύ της Απόφασης αυτής, (ΣτΕ 1470/2002), στο σκεπτικό και διατακτικό τους. Όμως, από τα διαλαμβανόμενα στις ανωτέρω Αποφάσεις της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι αυτές αφορούν φορολογικά έτη προγενέστερα της 01/01/2015 οπότε τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4308/2014 (Α' 251) με τον οποίο τέθηκε η προϋπόθεση της έκδοσης μετοχών εντός έτους από την ημερομηνία εισφοράς.

Επειδή η προσφεύγουσα απαραδέκτως προσβάλλει με την παρούσα το Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου και την αντίστοιχη προσωρινή πράξη, δεδομένου ότι τα έγγραφα αυτά δεν αποτελούν εκτελεστές πράξεις αλλά εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18-12-2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΝΤΧ, του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 25.01.2024 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΑΕ» με ΑΦΜ:, και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΑΝΑΛΥΣΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορ. Υποχρέωση
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		2.076.861,11	1.438.500,00	1.438.500,00
Χαρτόσημο		41.537,22	14.385,00	14.385,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		8.307,44	2.877,00	2.877,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ανακρίβειας /μη υποβολής		20.768,61	7.192,50	7.192,50
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας /μη υποβολής		4.153,72	1.438,50	1.438,50
Σύνολο για καταβολή		74.766,99	25.893,00	25.893,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.