



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/05/2019
Αριθμός απόφασης:1409

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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. 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.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Της ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκυκλίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. 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.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα τη, επί της οδού κατά της υπ'αριθμ...../...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ'αριθμ...../...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 7.698,47ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 1.539,69 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 3.849,24 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 769,85 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.857,25 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 03/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου κώδικα τελών χαρτοσήμου της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ'αριθμ...../...../..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα δεδομένα των βιβλίων υφίστανται απαιτήσεις και υποχρεώσεις προς τους εταίρους οι οποίες υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου καθότι αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις μεταξύ της εταιρείας και των μετόχων και συγκεκριμένα οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρήθηκαν στους παρακάτω λογαριασμούς:

κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρεωστικό Υπόλοιπο 31.12.2016
.....	ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	190.534,97
.....	ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	190.534,97
		381.069,94

κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 01.01.2016	ΠΙΣΤΩΣΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΙΘΜ.ΕΓΓΡΑΦΗ/2016	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31.12.2016
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	72.624,85	25.069,46	97.694,31
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	143.249,70	50.138,91	193.388,61
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	72.624,85	25.069,46	97.694,31
		288.499,40	100.277,83	388.777,23

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθεί η ως άνω προβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή σύμφωνα με το άρθρο 64 και 28 του ν.4174/2013 πρέπει να

παρέχει σαφής ειδική και επαρκή αιτιολογία, εν προκειμένω, χωρίς καμία νόμιμη στήριξη (σαφής, ειδική και επαρκής δικαιολογία) αλλά συμπερασματικά και μόνο, χαρακτήρισε τις υπό κρίση εγγραφές ως ταμειακή διευκόλυνση, καταλογίζοντας τέλος χαρτοσήμου και εκδίδοντας δυσμενή διοικητική πράξη εις βάρος της εταιρίας, χωρίς να υπάρχουν τα στοιχεία που απαιτούνται από τις σχετικές διατάξεις του ΚΝΤΧ κα προς επίρρωση αυτού συγκεκριμένα προβάλλει:

- **Όσον αφορά τον λογαριασμό 33.05 "Λοιπές απαιτήσεις" 381.069,94€** της έκθεσης ελέγχου (σελ.7) η εταιρεία τηρούσε μέχρι και την 31/12/15 απλογραφικά βιβλία και από 01/01/2016 τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα με την υποχρέωση σύνταξης απογραφής (Ν.4308/2014). Σύμφωνα με τις παραδεδεγμένες αρχές της λογιστικής και τις οδηγίες της συνημμένης υπ' αριθ./19-10-2015 οδηγίας του ΣΛΟΤ, συνεταιγή απογραφή έναρξης που καταχωρήθηκε στα βιβλία της εταιρίας την 01/01/2016. Στην εν λόγω απογραφή συμπεριλαμβάνεται και το επίμαχο ποσό που είχε δημιουργηθεί μέχρι 31/12/2015 και ήταν πραγματικά οφειλόμενο και απαιτητό για τους παρακάτω λόγους:
-Οι κ.κ. και ήταν οι μοναδικοί μέτοχοι κατά 50% έκαστος της εταιρίας "....." η οποία συμμετέχει κατά 70% στο κεφάλαιο της ελεγχόμενης Ο.Ε. . Από τα βιβλία της εταιρίας "....." προκύπτουν, αφενός μεν οφειλές προς τους μετόχους της λόγω επανειλημμένων μειώσεων κεφαλαίου (συνημμένο άρθρο 5 του καταστατικού) και αφετέρου διατηρούσε απαίτηση από την ελεγχόμενη Ο.Ε. για χρεωθέντα και μη καταβληθέντα μερίσματα (κέρδη χρήσεων 2007 έως 2015) και προσωρινή διευκόλυνση 40.000,00€ (όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου σελ.7). Παράλληλα η ελεγχόμενη ΟΕ, από συστάσεως της έως και 31/12/2015, είχε καταβάλλει για προσωπικούς λογαριασμούς των κ.κ. και (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΝΦΙΑ, Φόρο Εισοδήματος κλπ) το ποσό των 381.069,94€ που εμφάνισε στην απογραφή της 01/01/2016, όπως αυτό προέκυπτε από εξωλογιστικούς λογαριασμούς που τηρούσε. Κατά τις επόμενες χρήσεις 2017, 2018, το εν λόγω ποσό συμψηφίζεται με οφειλές και λοιπές υποχρεώσεις προς την εταιρεία με αποτέλεσμα το επίδικο ποσό να ανέρχεται σήμερα σε 75.753,75€ συνολικά. Όλοι οι παραπάνω συμψηφισμοί εμφανίζονται στα βιβλία των δύο εταιριών (συνημμένα ισοζύγιο και παραστατικά συμψηφιστικών εγγραφών). Η εταιρία όπως προαναφέρθηκε, μέχρι 31/12/2015 τηρούσε βιβλία εσόδων – εξόδων χωρίς τήρηση ιδιαίτερων λογαριασμών ταμείου και καταθέσεων τραπεζών. Ως εκ τούτου δεν υπάρχουν καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων από εταίρους ή άλλα πρόσωπα που μπορούν να χαρακτηριστούν ταμειακές διευκολύνσεις ώστε να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου 1% (άρθρο 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ).
- **Όσον αφορά τον λογαριασμό 53.05 "ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΚΛΠ (έκθεση ελέγχου σελ.8):** Η εταιρία λόγω τήρησης απλογραφικών βιβλίων μέχρι 31/12/2015 δεν τηρούσε ιδιαίτερους λογαριασμούς ταμείου και καταθέσεων τραπεζών ώστε από τα βιβλία να προκύπτουν καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων από εταίρους όπως απαιτούν οι διατάξεις του άρθρου 15 παράγραφος 5γ του ΚΝΤΧ για να χαρακτηριστεί ταμειακή

διευκόλυνση και επιβληθεί τέλος 1%. Υπήρχε και στην περίπτωση αυτή εξωλογιστική τήρηση λογαριασμού μεταξύ των εταίρων φυσικών προσώπων και της ελεγχόμενης ΟΕ λόγω μη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Από τους ως άνω εξωλογιστικούς λογαριασμούς απογράφησαν κατά την 01/01/2016 οφειλόμενα μερίσματα (κέρδη) μέχρι και τη χρήση 2014 συνολικού ποσού 288.499,40€. Στο εν λόγω ποσό προστέθηκαν τα κέρδη της χρήση 2015 αυξάνοντας τα οφειλόμενα μερίσματα (κέρδη) προς τους εταίρους σε 388.777,23€. Στην ΠΟΛ 1223/2015 αναφέρεται ξεκάθαρα το δικαίωμα είσπραξης των φορολογητέων κερδών χωρίς ουδεμία σχετική με την καταβολή τους αναφορά. Ο έλεγχος συγχέει το δικαίωμα είσπραξης με την καταβολή (πληρωμή) των κερδών, ερμηνεύοντας διασταλτικά κατά το δοκούν την εν λόγω εγκύκλιο, χαρακτηρίζοντας τα οφειλόμενα, μη καταβληθέντα προς τους εταίρους μερίσματα (κέρδη) σε ποσά ταμειακής διευκόλυνσης προς την εταιρία.

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

«...Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσις δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημιαί, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.

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 ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιρειών προσωρινά εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρυθμών 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 μεγαλύτερου 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 μεγαλύτερου 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 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). Συνεπώς χρόνος γένεσης 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 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. 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 1767/1992, 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 για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: **α)** ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, **β)** 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 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 (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

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 μιάς 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, παραμείνει 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 για την υπαγωγή των δανείων και των χρηματικών δοσοληψιών (καταθέσεων/αναλήψεων του άρθρου 15 παρ 5γ του ΚΝΤΧ) σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη σχετικού εγγράφου ή εγγραφής στα βιβλία των επιτηδευματιών (**ΣΤΕ 2047/1978**). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (**ΣΤΕ 1514/1956, ΣΤΕ 578/1957**).

Επειδή στο **άρθρο 22 του ν.3296/2004** ορίζεται:

«Καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28.7.1931 (ΦΕΚ 239 Α'), όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α'), για τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, κοινοπραξιών, καθώς και αστικών εταιρειών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση. Η κατάργηση αυτή δεν συνεπάγεται υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου της

ανάληψης ποσών από τους εταίρους, διαρκούσης της εταιρικής χρήσης, έναντι κερδών της χρήσης αυτής, της διανομής των κερδών στους εταίρους ή της πίστωσης με αυτά των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, της μεταφοράς των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς.».

Επειδή στην **ΠΟΛ 1007/2005** μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Κοινοποιούμε κατωτέρω τις διατάξεις των άρθρων 22, 23, 24, 26 και 33 του Ν. 3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» που δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α΄ 253/14-12-2004) και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Άρθρο 22

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από ης διατάξεις της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 5 του Κώδικα Χαρτοσήμου, όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 1473/1984.

Η κατάργηση αυτή αφορά το τέλος χαρτοσήμου (1%) των καθαρών κερδών των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιριών, των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, των κοινοπραξιών και των αστικών εταιριών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση.

Όπως ρητά ορίζεται στις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου, η κατάργηση αυτή δεν συνεπάγεται υπαγωγή στο τέλος χαρτοσήμου της ανάληψης ποσών από τους εταίρους διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως αυτής, της διανομής κερδών στους εταίρους ή της πίστωσης με αυτά των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, της μεταφοράς των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς. Με την κατάργηση δηλαδή του χαρτοσήμου στα καθαρά κέρδη των ανωτέρω προσώπων δεν αναβιώνει το τέλος χαρτοσήμου που επιβαλλόταν στις πράξεις αυτές που είχαν απαλλαγεί από το τέλος χαρτοσήμου, όταν τα καθαρά κέρδη των προσώπων αυτών απετέλεσαν αντικείμενο των τελών χαρτοσήμου.».

Επειδή από την σχετική νομολογία έχει κριθεί ότι οι παρακάτω συμφωνίες δεν συνιστούν δάνεια:

1) Μερίσματα μη αναλαμβανόμενα από τους δικαιούχους. Η μη ανάληψη μερισμάτων από τους δικαιούχους αυτών και η πίστωση των δικαιούχων με τα ποσά των μερισμάτων δεν συνιστά αυτή καθ' εαυτή δάνειο, ούτε σχέση ανώμαλης παρακαταθήκης, η οποία λογίζεται ως δάνειο, εάν δεν προκύπτει από κάποιο έγγραφο ή από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, ρητά αναφερόμενης σε σύναψη σύμβασης δανείου ή περιέχουσας τα στοιχειοθετούντα τη σχέση αυτή στοιχεία, ώστε να μπορεί να συναχθεί, ότι η σχέση της εταιρείας και των μετόχων της είναι δανειακής φύσης (Σ.τ.Ε. 314/1987, 703/1988, Διοικ. Εφ. Αθ. 1847/1984, σχετ. Σ.τ.Ε. 353/1976, 3655/1977, 2047/1978, κ.λπ.).

2) Κέρδη μη αναλαμβανόμενα από τους εταίρους. Η μη ανάληψη από τους εταίρους, για χρονικό διάστημα, των κερδών παρελθουσών χρήσεων δεν συνιστά δάνειο, ούτε ανώμαλη

παρακαταθήκη, η οποία κατά το άρθρο 830 του Αστικού Κώδικα λογίζεται ως δάνειο, εφόσον δεν αποδεικνύεται από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας ή από άλλο στοιχείο, ότι η εταιρεία είχε την εξουσία να χρησιμοποιήσει ή ότι χρησιμοποίησε τα χρήματα αυτά (Σ.τ.Ε. 353/1976, 3655/1977, 2047/1978).

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του **άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«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 η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα κατά την διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης ως προς την ύπαρξη καταθέσεων/ αναλήψεων μετόχων, εταίρων διαπιστώθηκε:

«Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και τις υποβληθείσες δηλώσεις κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους διαπιστώθηκαν τα εξής:

Χρήση 2016

Στους λογαριασμούς γενικής λογιστικής του ισοζυγίου της 31.12.2016 υφίστανται απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένα πρόσωπα ως εξής:

...

B) Λογαριασμός 33 05 «Λοιπές απαιτήσεις»:

Δεδομένα βιβλίων

Στους λογαριασμούς 330501 και 330502 του ισοζυγίου της 31.12.2016 εμφανίζονται απαιτήσεις από τους μετόχους της συνδεδεμένης επιχείρησης «.....» ως εξής:

Αρ. Λογ/σμού	Περιγραφή	Χρεωστικό Υπόλοιπο 31.12.2016
.....	ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	190.534,97
.....	ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	190.534,97
ΣΥΝΟΛΟ 33 05 ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		381.069,94

Η ελεγχόμενη επιχείρηση μέχρι και τη χρήση 2015 τηρούσε απλογραφικά βιβλία με βάση τον ΚΦΑΣ και τα Ε.Λ.Π.. Το έτος 2016 ήταν η πρώτη χρήση στην οποία τήρησε βιβλία με το διπλογραφικό σύστημα.

Οι ανωτέρω απαιτήσεις εγγράφηκαν στα βιβλία της επιχείρησης την 01.01.2016 με την εγγραφή ανοίγματος των ανωτέρω λογαριασμών (ως απογραφή έναρξης), ενώ δε διενεργήθηκε καμία άλλη εγγραφή έως τις 31.12.2016.

Από τα δεδομένα της υπόθεσης και τα πραγματικά περιστατικά που αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο κρίνεται ότι οι εν λόγω απαιτήσεις συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης προς τα ανωτέρω συνδεδεμένα φυσικά πρόσωπα, για τις οποίες οφείλονται τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 1,2%, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Δεδομένα Δηλώσεων – Διαφορές ελέγχου:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε δηλώσεις καταβολής τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ για την ανωτέρω αιτία, και τα οφειλόμενα ποσά καταλογίζονται από τον παρόντα έλεγχο, ως εξής:

Λογ/σμός	Χρεωστικό Υπόλοιπο	ΧΑΡΤΟΣΗΜ Ο 1%	ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ 20%	ΣΥΝΟΛΟ Χαρτόσημο και εισφορά ΟΓΑ
33.05	381.069,94	3.810,70	762,14	4.572,84
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		1.905,35	381,07	2.286,42
ΣΥΝΟΛΑ		5.716,05	1.143,21	6.859,26

Σημείωση:

Επί των ανωτέρω οφειλόμενων τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, υπολογίζεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, που ισούται με το 50% του ποσού της διαφοράς του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό.

Γ) Λογαριασμός 53 05 «Μερίσματα, προμερίσματα κ.λπ.»:

Δεδομένα βιβλίων

Στους λογαριασμούς 530501, 530502 και 530503 του ισοζυγίου γενικής λογιστικής της 01.01.2016 εμφανίζονται υποχρεώσεις προς τους εταίρους της ελεγχόμενης επιχείρησης ως εξής:

Αρ. Λογ/σμού	Περιγραφή	Πιστωτικό Υπόλοιπο 01.01.2016
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	72.624,85
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	143.249,70
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	72.624,85
ΣΥΝΟΛΟ 53 05 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑΤΑ Κ.ΛΠ.		288.499,40

Περαιτέρω, κατά τη χρήση 2016 διενεργήθηκαν εγγραφές στην πίστωση των ως άνω λογαριασμών με περιγραφή «μερίσματα από κέρδη χρήσεως 2015» ως εξής:

Αρ. Λογ/σμού	Περιγραφή	Αρ. εγγρ. 087271/22.06.2016 σε Πίστωση του λογ/σμού
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	25.069,46
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	50.138,91
.....	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	25.069,46
ΣΥΝΟΛΑ		100.277,83

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1223/08.10.2015, όσον αφορά στις ομόρρυθμες εταιρείες που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οι εταίροι της επιχείρησης:
....., με ΑΦΜ, με ΑΦΜ
.....και με ΑΦΜ, δήλωσαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 – έντυπο Ε1, στον κωδικό 431 «καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. ή Νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία», τα κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης της χρήσης 2015 κατά το μερίδιο που τους αναλογούσε.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι το πιστωτικό υπόλοιπο έναρξης της 01.01.2016 και η εγγραφή με αριθμό/2016 στους ανωτέρω λογ/σμούς δεν αφορά σε μερίσματα προηγούμενων χρήσεων, καθόσον αυτά θεωρούνται ήδη διανεμηθέντα, αλλά συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης προς τους εταίρους, για τις οποίες οφείλεται τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 1,2%, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος θεώρησε ότι ως προς τους ανωτέρω λογαριασμούς (33.05 και 53.05) στην υπό κρίση φορολογική περίοδο υφίσταται θέμα «κατάθεσης-ανάληψης χρημάτων» του άρθρου 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ.

Ωστόσο αφενός από την κίνηση των ανωτέρω λογαριασμών και συγκεκριμένα στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 33.05 «ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2016-31/12/2016 δεν πραγματοποιήθηκε καμία κίνηση ανάληψης-κατάθεσης στην εταιρεία πέραν της κίνησης ανοίγματος- εγγραφής απογραφής έναρξης, και αφετέρου ο έλεγχος οδηγήθηκε στην κρίση περί ταμειακής διευκόλυνσης, χωρίς να αναφέρει με βάση ποια πραγματικά περιστατικά και έγγραφα έκρινε ότι οι εν λόγω απαιτήσεις συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις δεδομένου ότι η εν λόγω πληροφορία δεν υφίσταται από την συγκεκριμένη εγγραφή ανοίγματος. Η εγγραφή ανοίγματος δείχνει ότι οποιαδήποτε καταβολή πραγματοποιήθηκε σχετικά με τους μετόχους της συνδεδεμένης επιχείρησης «.....», πραγματοποιήθηκε σε κάθε περίπτωση σε προγενέστερη χρήση. Δεδομένου ότι η εταιρεία σε προγενέστερες χρήσεις, δεν τηρούσε διπλογραφικά βιβλία ώστε να μπορεί ο συγκεκριμένος λογαριασμός να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5γ περί μεταφερόμενου χρεωστικού υπολοίπου στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης δεν αποτελεί η υπό κρίση φορολογική περίοδο.

Ως προς τον λογαριασμό 53.05. «ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ-ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑΤΑ», ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίσταται θέμα υποχρέωσης μερισμάτων πληρωτέων, και προέβη στην διαπίστωση ότι η εν λόγω υποχρέωση υφίσταται λόγω ταμειακής διευκόλυνσης που χορηγήθηκε από την πλευρά των εταίρων, καθώς τεκμαίρει ότι τα μερίσματα έχουν ήδη καταβληθεί στους εταίρους, βασιζόμενος μόνο στην ΠΟΛ1223/08.10.2015 χωρίς όμως αυτό να συσχετίζεται και να αναλύεται με συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά της εταιρείας.

Αφενός, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν συνεπάγεται υπαγωγή στο τέλος χαρτοσήμου η ανάληψη ποσών από τους εταίρους διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως αυτής, η διανομή κερδών στους εταίρους ή η πίστωση με αυτά των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και η παραμονή των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς, αφετέρου με την προαναφερθείσα νομολογία η μη ανάληψη μερισμάτων από τους δικαιούχους αυτών και η πίστωση των δικαιούχων με τα ποσά των μερισμάτων δεν συνιστά δάνειο εάν δεν προκύπτει από κάποιο έγγραφο ή από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, ρητά αναφερόμενης σε σύναψη σύμβασης δανείου ή περιέχουσας τα στοιχειοθετούντα τη σχέση αυτή στοιχεία, ώστε να μπορεί να συναχθεί, ότι η σχέση της εταιρείας και των μετόχων της είναι δανειακής ή και η μη ανάληψη από τους εταίρους, για χρονικό διάστημα, των κερδών παρελθουσών χρήσεων δεν λογίζεται ως δάνειο εάν δεν αποδεικνύεται από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας ή από άλλο στοιχείο, ότι η εταιρεία είχε την εξουσία να χρησιμοποιήσει ή ότι χρησιμοποίησε τα χρήματα αυτά.

Κατά ανάλογο τρόπο, προκειμένου για τον ως άνω λογαριασμό 53.05 «ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ» να θεωρηθεί ότι υφίσταται θέμα κατάθεσης, ήτοι ταμειακής διευκόλυνσης, από την πλευρά των εταίρων θα πρέπει ομοίως να τεκμηριώνεται με συγκεκριμένα στοιχεία και πραγματικά δεδομένα. Εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή προέβη στην ως άνω διαπίστωση της ταμειακής διευκόλυνσης, έχοντας ως μόνη αιτιολογία στην έκθεσή της, τον προβλεπόμενο χρόνο απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των μερισμάτων χωρίς ωστόσο αυτό να προβλέπεται από σχετική εγκύκλιο ή οδηγία ή να υφίσταται σχετική νομολογία που να κρίνει ότι το γεγονός της μη ανάληψης μερισμάτων/κερδών από τους εταίρους, από μόνο του, συνιστά δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας βασίμως προβάλλονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** και την **ακύρωση της υπ'αριθμ...../...../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .