



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-11-2017
Αριθμ. Αποφ.: 2169

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **(ΚΤΕΛ)**, με διακριτικό τίτλο «..... **Α.Ε.**», και με **ΑΦΜ**, όπως νομίμως εκπροσωπείται από τον

Πρόεδρο του Δ.Σ., κατά της με αριθμ.-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2011.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής. .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «..... **Α.Ε» με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Δυνάμει της υπ' αριθμ.-2016 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε η από-2017 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία, κατόπιν ελέγχου στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι ορισμένοι λογαριασμοί του εμπορικού κυκλώματος (το οποίο «ενημερώνει» το κύκλωμα λογιστικής), που αφορούν την παρακολούθηση των δαπανών και της εκκαθάρισης των αμοιβών κάθε λεωφορειούχου – μετόχου, δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2963/2001 και των εφαρμοστικών του εγκυκλίων, με αποτέλεσμα να εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα τα οποία μεταφέρονται από χρήση σε χρήση, γεγονός που συνιστά δάνειο προς τους μετόχους- λεωφορειούχους.

- Με την υπ' αρ.-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας, διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 1.615,42€ και διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 323,08€ πλέον πρόσθετος φόρος χαρτοσήμου ποσού 1.938,50€ και πρόσθετος φόρος επί του ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 387,70€, **ήτοι συνολικό ποσό 4.264,70€**, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, λόγω προκαταβολών και χρηματικών διευκολύνσεων της προσφεύγουσας προς τους μετόχους της.

Με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, η προσφεύγουσα εταιρεία δια του νομίμου εκπροσώπου αυτής,, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Η φορολογική αρχή αγνοεί τις ειδικές διατάξεις φορολογικού δικαίου, από τις οποίες διέπεται η λειτουργία των ΚΤΕΛ Α.Ε. (ν.2963/2001, υπ' αριθμ.Β-1189/37/2003 απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών), σύμφωνα με τις οποίες οι ιδιοκτήτες των

λεωφορείων καθίστανται μέτοχοι της ΚΤΕΛ Α.Ε. Κατόπιν μίσθωσης, παρέχουν το λεωφορείο τους μαζί με τον οδηγό, στην ΚΤΕΛ Α.Ε. έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης (μερίσματος), ενώ οι δαπάνες μισθοδοσίας, συντήρησης και φύλαξης του λεωφορείου βαρύνουν τους ίδιους. Οι όροι μίσθωσης των λεωφορείων και το μέρισμα καθορίστηκαν με την υπ' αριθμ. Β-1189/37/2003 απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών. Από αυτήν προκύπτει ότι ο λογαριασμός εκκαθάρισης του κάθε λεωφορείου μπορεί, στο τέλος του τριμήνου, να έχει χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, εφόσον το λεωφορείο διανύσει λιγότερα ή περισσότερα χιλιόμετρα από τα ελάχιστα εγγυημένα χιλιόμετρα που ορίζει η παραπάνω εγκύκλιος. Το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στο αμέσως επόμενο διαχειριστικό τρίμηνο. Ακόμη και αν μετά τη διανομή του μερίσματος, υπάρχουν υπόλοιπα στο λογαριασμό εκκαθάρισης, αυτά μεταφέρονται στην επόμενη διαχειριστική περίοδο. Κατά συνέπεια, οι προκαταβολές που δίνουν τα ΚΤΕΛ Α.Ε. στους μετόχους, αφορούν τη λειτουργία των ΚΤΕΛ Α.Ε. και σε καμιά περίπτωση δεν αποτελούν χρηματοδότηση των ιδιοκτητών των λεωφορείων. Περαιτέρω, τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών δεν είναι τίποτε άλλο παρά τα ποσά του μισθώματος μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α. Συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρ. 63 του Ν.2859/2000, δεν μπορεί να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου σε συναλλαγή στην οποία επιβλήθηκε Φ.Π.Α.

Επειδή, με το Ν. 2963/2001 προσδιορίστηκε ο τρόπος λειτουργίας των ΚΤΕΛ Α.Ε. Στο άρθρο 3 παρ. 2 ορίζεται : *«Η μετατροπή των Κ.Τ.Ε.Λ. σε ανώνυμες εταιρίες γίνεται με την πλειοψηφία και εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στην πρώτη παράγραφο, ως εξής:*

α. Με εισφορά στην ως άνω εταιρία της κυριότητας των λεωφορείων ιδιοκτησίας των μετόχων των οικείων Κ.Τ.Ε.Λ.. Στην περίπτωση αυτή κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας αποτελεί η αξία των εισφερόμενων λεωφορείων, όπως και το τυχόν ενεργητικό του μετατρεπόμενου Κ.Τ.Ε.Λ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών.

β. ii) Τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο Κ.Τ.Ε.Λ., καθώς και αυτά που θα προέρχονται από αντικατάσταση αυτών, εκμισθώνονται στην Α.Ε. Η σύμβαση μίσθωσης είναι ορισμένου χρόνου, και η διάρκεια της λήγει ταυτόχρονα με τη λήξη ανάθεσης του έργου της παραγράφου 1 του άρθρου 2. Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες – μέτοχοι - εκμισθωτές υποχρεούνται, έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη Κ.Τ.Ε.Λ. Α.Ε..

Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος».

Αντίστοιχα, στο άρθρο 30 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: *«Με απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζεται ο τρόπος εξίσωσης του αριθμού των διανυόμενων, από τα λεωφορεία των*

Κ.Τ.Ε.Λ., πραγματικών και πλασματικών χιλιομέτρων και γενικά των συνθηκών εκμετάλλευσης αυτών, με την καθιέρωση συντελεστών διαφόρων από αυτούς που ισχύουν για τις επί αστικών και υπεραστικών γραμμών εκτελούμενες μεταφορές.2. Με όμοια απόφαση καθορίζονται τα των δαπανών εκμετάλλευσης των λεωφορείων και λειτουργίας των Κ.Τ.Ε.Λ., καθώς και οι βαρυνόμενοι με τις δαπάνες αυτές.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. Β36933/2804/2002 απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών, άρθρο 1 παρ. 8 «Αν το έργο που πραγματοποιήσει κάθε λεωφορείο σε μια διαχειριστική περίοδο (η διαχειριστική περίοδος είναι τρεις (3) μήνες) δεν συμπίπτει με το έργο που του αναλογεί σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο τότε:

α) Τα επί πλέον πλασματικά χιλιόμετρα (χρεωστικά) μεταφέρονται και θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν στην επόμενη διαχειριστική περίοδο και

β) Τα πλασματικά χιλιόμετρα που υπολείπονται (πιστωτικά) θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν και αφαιρούνται από τα πλασματικά χιλιόμετρα που θα πραγματοποιηθούν στην επόμενη διαχειριστική περίοδο. Το ΚΤΕΛ μεριμνά, από την μια διαχειριστική περίοδο στην άλλη, να εκτελούνται ανάλογα περισσότερα ή λιγότερα πλασματικά χιλιόμετρα με αποτέλεσμα να μειώνονται τα χρεωπιστωτικά ώστε μέσα στο ημερολογιακό έτος (τέσσερις (4) διαχειριστικές περιόδους) να επιτυγχάνεται η χιλιομετρική εξίσωση.

Απώλειες θεωρούνται τα πλασματικά χιλιόμετρα που δεν πραγματοποιήθηκαν από υπαιτιότητα του ιδιοκτήτη (δεν εκτελέστηκαν τα καθορισμένα δρομολόγια για λόγους επισκευής του λεωφορείου ή για άλλη αιτία) τα οποία προσαυξανόμενα κατά τριάντα στα εκατό (30%) αφαιρούνται από τα πληρωτέα {πλασματικά χιλιόμετρα}.

Ως απώλεια, σε περίπτωση άρνησης του ιδιοκτήτη για εκτέλεση δρομολογίων, καταλογίζεται η αντιστοιχούσα στη μέση ημερήσια χιλιομετρική διάνυση, κατά κλάσεις λεωφορείων, που λαμβάνεται κατά το χρονικό διάστημα της αντίστοιχης διαχειριστικής περιόδου.

Στο τέλος της τέταρτης διαχειριστικής περιόδου, εφόσον τα χρεωστικά πιστωτικά πλασματικά χιλιόμετρα είναι κάτω του πέντε στα εκατό (5%) των ετησίων πλασματικών χιλιομέτρων μεταφέρονται αντίστοιχα (συν ή πλην) στην πρώτη διαχειριστική περίοδο του επομένου έτους.

Για τα πλασματικά χιλιόμετρα που πραγματοποιούνται πέραν του πέντε στα εκατό (5%) καταβάλλονται ανάλογα οι λειτουργικές δαπάνες των λεωφορείων που τα πραγματοποίησαν, το δε υπόλοιπο ποσό που αντιστοιχεί στην απόσβεση κεφαλαίου, κέρδος κ.λπ. υπολογίζεται με βάση τον ετήσιο συντελεστή μερίσματος και κατανέμεται ανάλογα στα λεωφορεία που πραγματοποίησαν τα περισσότερα ή λιγότερα χιλιόμετρα πέραν του πέντε στα εκατό (5%)».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. Β-1189/37/2003 απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίστηκαν οι όροι των συμβάσεων μίσθωσης και οι ελάχιστες Υποχρεώσεις των συμβαλλόμενων μερών. Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.9 της ως άνω απόφασης «Κάθε

ΚΤΕΛ Α.Ε. μεριμνά ώστε, στο τέλος κάθε τριμηνιαίας διαχειριστικής περιόδου, κάθε μισθωμένο λεωφορείο να πραγματοποιεί τα αναγραφόμενα στη σύμβαση μίσθωσης ελάχιστα εγγυημένα χιλιόμετρα. Σε περίπτωση που τούτο δεν είναι εφικτό, η ΚΤΕΛ Α.Ε. δρομολογεί τα μισθωμένα λεωφορεία της ώστε στο τέλος και της τετάρτης τριμηνιαίας διαχειριστικής περιόδου, που συμπίπτει με τη λήξη της ετήσιας διαχειριστικής περιόδου, όλα τα μισθωμένα λεωφορεία της να έχουν πραγματοποιήσει τα ελάχιστα εγγυημένα χιλιόμετρα που αντιστοιχούν στη σύμβαση μίσθωσης.

Σε περίπτωση που ένα ή περισσότερα μισθωμένα λεωφορεία δεν έχουν δρομολογηθεί και δεν έχουν πραγματοποιήσει, χωρίς να είναι υπαίτιοι οι ιδιοκτήτες τους, στο τέλος της ετήσιας διαχειριστικής περιόδου, τα αναλογούντα από τη σύμβαση μίσθωσης ελάχιστα εγγυημένα χιλιόμετρα, η αντισυμβαλλόμενη ΚΤΕΛ Α.Ε. υποχρεούται στην καταβολή της αποζημίωσης που αντιστοιχεί στα χιλιόμετρα αυτά σύμφωνα και με τους όρους της σύμβασης. Οίκοθεν νοείται ότι σε περίπτωση καταλογισμού απωλειών στο συγκεκριμένο λεωφορείο τα αντιστοιχούντα ποσά αφαιρούνται από το καταβλητέο ποσό».

Επειδή στην ΑΥΟ Π1470/1987/πολ.81/22-6-2009 (ΦΕΚ 105Β') ορίζεται ότι ανά τρίμηνο συντάσσεται από τα ΚΤΕΛ εκκαθάριση, σύμφωνα με την 42000/2030/81 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θεωρημένη από τον αρμόδιο έφορο και εκδίδεται μέχρι τη δέκατη μέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου τριμήνου και περιλαμβάνει τα ακαθάριστα έσοδα και τις δαπάνες που πραγματοποίησαν τα ΚΤΕΛ μέσα στο ίδιο τρίμηνο. Στην εκκαθάριση αναγράφονται τα στοιχεία που προβλέπονται από το άρθρο 29 του ΚΦΣ, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, το όνομα του ιδιοκτήτη ή στην περίπτωση περισσότερων συνιδιοκτητών το όνομα του εκπροσώπου τους, το διανεμόμενο μέρος κατά λεωφορείο για το τρίμηνο που αφορά η εκκαθάριση και ο αναλογούν στο μέρος φόρος. Η εκκαθάριση αποτελεί το φορολογικό στοιχείο κτήσης μερίσματος για τον ιδιοκτήτη και απόδοσης για το ΚΤΕΛ.

Επειδή, Τα κέρδη, που αποκομίζουν οι συνιδιοκτήτες λεωφορείων, τα οποία έχουν ενταχθεί στα Κ.Τ.Ε.Λ., δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν. 3296/2004, καθόσον η νομική σχέση, που συνδέει τους συνιδιοκτήτες των λεωφορείων, που έχουν ενταχθεί στα Κ.Τ.Ε.Λ. είναι σχέση κοινοπραξίας (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 26/1983, 31/1983, Υπ. Οικ. Λ. 843/142/ Πολ. 97/1987). (Παναγιώτης Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 738).

Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας με διάφορες αποφάσεις του (Σ.τ.Ε. 770/1977, 575/1978, 1169/1980, 314/1987, 865/1991, 2805/1994, κ.λπ.) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα, κατά νόμον, στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή, από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν, κατά νόμον, την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται, όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Δεν επιτρέπεται, πάντως, να συναχθεί, ότι η σύμβαση του δανείου συνομολογήθηκε από εγγραφή, που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. Σημειώνεται, ότι την άποψη αυτή του Συμβουλίου της Επικρατείας δέχεται και η Διοίκηση με την εγκύκλιο της Ν. 6/5/Πολ. 19/1978, κατόπιν και της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. (Παναγιώτης Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 207).

Επειδή, στο άρθρο 63 του Ν.2859/2000 αναφέρεται ότι: «με την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986 περί Φ.Π.Α., καταργούνται οι διατάξεις για την επιβολή χαρτοσήμου στις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την Πολ.44/17-2-1987 πίνακας Β' - Συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές στις οποίες ΘΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά την 1.1.1987 διευκρινίστηκε ότι: «Οι συνηθέστερες στην πράξη ως άνω συμβάσεις, πράξεις, κλπ, στις οποίες θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά τη 1.1.1987 (ενδεικτική απαρίθμηση) είναι: - ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΩΝ από εταίρους ή μετόχους, ή άλλα πρόσωπα προς ή από εμπορικές εν γένει εταιρείες ή επιχειρήσεις (άρθρο 15 παρ. 5γ ΚΤΧ)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ' του Κ.Τ.Χ, «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.

Εις ην 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».

Επειδή, με το άρθρο 14 του Κ.Τ.Χ. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του Ν.12/1975 ορίζεται ότι: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις "2%" της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

- Με την αριθμ.-/.....-2003 καταστατική πράξη της συμβολαιογράφουσυστάθηκε η ΑΕ με την επωνυμία “Κ.Τ.Ε.Λ.ΑΕ”, η οποία εγκρίθηκε με την αριθμ.-/.....-2003 απόφαση του Νομάρχη και χορηγήθηκε άδεια σύστασης. Κατά την-2003 καταχωρήθηκε στο Μητρώο ΑΕ της Νομαρχίας και πήρε αριθμό ΜΑΕ/...../...../..... Το καταστατικό δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ με αριθμό-/.....-2003 και α/α καταχώρησης Η εν λόγω ΑΕ προήλθε από μετατροπή του ΚΤΕΛ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 ν. 2963/2001 και Κ.Ν. 2190/1920.
- Το εν λόγω ΚΤΕΛ λειτουργεί με ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης μεταφοράς προσώπων, από κοινού, εκ μέρους των φυσικών ή νομικών προσώπων που έχουν στην κυριότητά τους λεωφορεία που είναι ενταγμένα στα ΚΤΕΛ και τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο ΚΤΕΛ εκμισθώνονται στην ΑΕ. Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες μέτοχοι εκμισθωτές υποχρεούνται έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του, σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη ΚΤΕΛ ΑΕ. Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος.
- Για κάθε λεωφορειούχο – μέτοχο, η προσφεύγουσα εταιρεία τηρεί δύο λογαριασμούς εμπορικής διαχείρισης, οι οποίοι «τροφοδοτούν» τους αντίστοιχους λογαριασμούς της λογιστικής. Το λογαριασμό δαπανών με τη μορφή 50-05-XX-ΨΨΨΨ, όπου XX είναι ο αριθμός του λεωφορείου και ΨΨΨΨ ο αύξων αριθμός του προσώπου (ιδιοκτήτης λεωφορείου) και το λογαριασμό εκκαθάρισης με τη μορφή 50-00-05-XXX, όπου XXX είναι ο αριθμός του λεωφορείου.
- Ο λογαριασμός δαπανών (50-05-XX-ΨΨΨ) χρεώνεται με τα ποσά των δαπανών που πληρώνει η ελεγχόμενη επιχείρηση για κάθε λεωφορείο. Στο τέλος του υπό εκκαθάριση τριμήνου, το χρεωστικό υπόλοιπό του μεταφέρεται στο λογαριασμό 50-00-05-XXX. Ο λογαριασμός αυτός (50-00-05-XXX) πιστώνεται με τα ποσά των τριμηνιαίων μισθωμάτων που αναλογούν σε κάθε λεωφορειούχο καθώς και με τις πιθανές προκαταβολές, όπως προβλέπεται από την υπ’ αρ. Β36933/2804/2002 απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών. Πιθανά χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα αυτού του λογαριασμού είναι νόμιμα αν, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, δεν υπερβαίνουν το 5% των ετήσιων πλασματικών χιλιομέτρων που ορίζει η εγκύκλιος του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών.

- Ο έλεγχος, όπως προκύπτει από το από-2016 σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμα ότι τόσο οι τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί 50-00-05-0000 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΜΙΣΘΩΤΕΣ» όσο και οι δανειακοί λογαριασμοί 50-05-00-000, ήτοι οι λογαριασμοί δαπανών, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου καθώς «μεταφέρουν» χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα από χρήση σε χρήση.

Στο υπ' αριθμ.-/.....-2016 υπόμνημά της προς τη Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα, επικαλούμενη τις αποφάσεις του Υπουργείου Μεταφορών σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των ΚΤΕΛ Α.Ε., αναφέρει ότι ορθώς υπάρχουν χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα στους εν λόγω λογαριασμούς καθώς, όταν ένα λεωφορείο διανύσει σε ένα τρίμηνο περισσότερα ή λιγότερα από τα ελάχιστα εγγυημένα χιλιόμετρα, όπως αυτά προσδιορίζονται από τη σύμβαση μίσθωσης, τότε το επιπλέον ή το επί έλαπτον ποσό των χιλιομέτρων μεταφέρεται στο επόμενο τρίμηνο προς τακτοποίηση. ... Οι προκαταβολές τις οποίες δίνουν τα ΚΤΕΛ στους μετόχους τους κατά την διάρκεια ενός διαχειριστικού τριμήνου θα πρέπει, σε γενικές γραμμές, να είναι περίπου ανάλογες με το γινόμενο του συντελεστή δαπανών του λεωφορείου επί τον συντελεστή χιλιομέτρων που αναμένεται ότι θα έχει το συγκεκριμένο λεωφορείο στο τέλος του διαχειριστικού τριμήνου, για ν' αποφεύγονται παράπονα και διαμαρτυρίες μεταξύ των μετόχων». Κατά συνέπεια, οι προκαταβολές που δίνουν τα ΚΤΕΛ στους μετόχους αφορούν την λειτουργία του ΚΤΕΛ και σε καμιά περίπτωση δεν αποτελούν χρηματοδότηση των ιδιοκτητών των λεωφορείων.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος δέχτηκε εν μέρει τις απόψεις της προσφεύγουσας και τροποποίησε τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Πιο συγκεκριμένα, αποδέχθηκε ότι ο λογαριασμός 50-00-05-0000 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΜΙΣΘΩΤΕΣ» δεν είναι τρεχούμενος δοσοληπτικός, καθώς, από τις ειδικές διατάξεις λειτουργίας των ΚΤΕΛ Α.Ε. προκύπτει ότι, επιτρέπεται να «μεταφέρει» χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα από χρήση σε χρήση, έναντι των μερισμάτων που οφείλονται. Εξ' άλλου, δεν παρατηρήθηκε το φαινόμενο της ύπαρξης υπερβολικά μεγάλων χρεωστικών ή πιστωτικών υπολοίπων στους ατομικούς λογαριασμούς εκκαθάρισης των μισθωμάτων (50-00-05-XXXX).

- Αντίθετα, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την ύπαρξη χρεωστικών υπολοίπων στους ατομικούς λογαριασμούς δαπανών του κάθε λεωφορειούχου (50-05-XX-ΨΨΨΨ), οι οποίοι, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες, έπρεπε να μηδενίζονται στο τέλος κάθε τριμήνου με μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου τους στο λογαριασμό εκκαθάρισης 50-00-05-0000, θεωρώντας αυτά δάνεια προς τους μετόχους και ορθώς καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, είναι κρατούσα στη φορολογία χαρτοσήμου η βασική αρχή της «άπαξ πληρωμής τέλους χαρτοσήμου, για κάθε συναπτόμενη σχέση» (Υπ. Οικ. Εγκ.9/1982).

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται είτε κατά το στάδιο της συμφωνίας και ταυτόχρονης παράδοσης του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη (σε καταρτιζόμενο δάνειο), είτε κατά το στάδιο μόνο της συμφωνίας (συναινετικό ή υποσχετικό), είτε κατά το στάδιο μόνο της παράδοσης του δανείου στον οφειλέτη εκ μέρους του δανειστή.

Σε περίπτωση, που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως, στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου θα υπαχθεί ή η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία των συμβαλλόμενων επιτηδευματιών, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο (Σ.τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994, κ.λπ.), ή η σχετική περί του δανείου αυτού εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. Ιβ ή 15 παρ. Ιβ Κ.Τ.Χ. και Σ.τ.Ε. 3914/1977). (Παναγιώτης Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 187).

Επειδή περαιτέρω, το τέλος χαρτοσήμου, που οφείλεται επί των δανείων, υπολογίζεται στη δανειζόμενη ποσότητα, δηλαδή, στο ποσό του δανείου, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 30 του Β.Δ. της 31.5.1919 (Υπ. Οικ. Α. 28779/1422/1976, Σ. 4828/804/1976). (Παναγιώτης Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 188).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση διαπιστώθηκε ότι σε δύο περιπτώσεις λογαριασμών εμπορικής διαχείρισης - δαπανών «μεταφέρεται» από τη χρήση 2010 στη χρήση 2011 το ίδιο ακριβώς ποσό, γεγονός που σημαίνει ότι το δάνειο έλαβε χώρα σε προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και εσφαλμένα επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου και στην κρινόμενη χρήση, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2008	2009	2010	2011
50-05-22-900		0,00	0,00	3.000,00	3.000,00
50-05-37-900		10.030,00	10.030,00	10.030,00	10.030,00
	ΣΥΝΟΛΟ			13.030,00	13.030,00

Κατά συνέπεια, αναπροσαρμόζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... (ΚΤΕΛ) **ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**», με διακριτικό τίτλο «..... **Α.Ε.**», και με **ΑΦΜ** και την τροποποίηση της υπ' αριθμ.-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, με την αφαίρεση του ποσού

των 13.030,00 ευρώ από τη συνολική αξία των υπογόμενων σε τέλη χαρτοσήμου ποσών, της χρήσης 2011, ως ακολούθως:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αριθ.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		80.770,77	67.740,77	13.030,00
χαρτόσημο		1.615,42	1.354,82	260,60
Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου		323,08	270,96	52,12
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120%		1.938,50	1.625,78	312,72
πρόσθετα τέλη στην εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α		387,70	325,15	62,55
Σύνολο τελών για καταβολή		4.264,70	3.576,71	687,99

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.