



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-5-2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 2600

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604537
ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΒΡΙΛΗΣΣΙΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, Τ.Κ. 15235 κατά της με αριθμό/ 28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) και κατά της με αριθμό/28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου για τη χρήση 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) και τη με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου για τη χρήση 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 με αριθμό/28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 26.322,50€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 31.587€, ήτοι ποσό 57.909,49€.

Με την με αριθμό/28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου της χρήσης 2011 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χαρτοσήμου ποσού 900€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 180€, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής ποσού 1.080€, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 216€, ήτοι ποσό 2.376€.

Σύντομο Ιστορικό

Αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθμό/ 21-11-2017 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος για τις φορολογικές περιόδους 2008 και 2011 αντίστοιχα.

Αναφορικά με την από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

Με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΗΛΕΔ 121595 ΕΞ 2017/ΕΜΠ 28-4-2017 έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. τέθηκε σε εφαρμογή το ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας. Ο έλεγχος προχώρησε σε επεξεργασία των δεδομένων που αφορούν όλες τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στις ανωτέρω φορολογικές περιόδους, κάνοντας συσχέτιση μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων και εξαιρώντας τους τόκους καταθέσεων, τις μεταφορές χρημάτων ανάμεσα σε λογαριασμούς της ίδιας τράπεζας ή από μία τράπεζα σε άλλη τράπεζα την ίδια ή άλλη ημέρα και τις πληρωμές που γίνονται μέσω του τραπεζικού συστήματος. Με βάση τις ως άνω ενέργειες υπολόγισε το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων για τις χρήσεις 2008 και 2011, προσδιορίζοντας τα μη δηλωθέντα εισοδήματα για τις προαναφερόμενες χρήσεις.

Αναφορικά με την από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Ν.Τ.Χ.) βάσει των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του ν.4174/2013

Στη χρήση 2011 ο έλεγχος εντόπισε στον με αριθμό IBAN: λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα κατάθεση ποσού 30.000€ από τον κ. και αφορά επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει ο προσφεύγων στον κ. την 1-4-2011 για την κάλυψη των προσωπικών του αναγκών. Για το δάνειο αυτό δεν υπήρχε σύμβαση ούτε είχαν καταβληθεί τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α.

Με βάση τα ανωτέρω ευρήματα του ελέγχου, συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 το με αριθμό/ 4-12-2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.). Το προαναφερθέν Σ.Δ.Ε. επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 5-12-2017 στο οποίο ο

προσφεύγων απάντησε υποβάλλοντας εμπρόθεσμα τις απόψεις του σύμφωνα με το με αριθμό/22-12-2017 υπόμνημά του.

Τέλος ο έλεγχος εξέδωσε τις με αριθμό/28-12-2017 και/28-12-2017 καταλογιστικές πράξεις εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου αντίστοιχα μαζί με τις από 28-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους εξής λόγους:

1. Ο έλεγχος της χρήσης 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Η με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 και η με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου για τη χρήση 2011, είναι νομικώς πλημμελείς, διότι ενώ φέρουν την υπογραφή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, εντούτοις έχουν εκδοθεί από άλλη φορολογική αρχή καθώς επί του σώματος αυτών αναγράφονται τα εξής: «ΚΕΝΤΡΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ» και «Αυτοτελές Τμήμα Ελέγχου». Επίσης τόσο οι εν λόγω πράξεις όσο και οι από 28-12-2017 εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν υπογραφές.
3. Δεν είναι γνωστό υπό ποιες διατάξεις έλαβε χώρα ο επίδικος έλεγχος, ώστε να ελεγχθεί δικαστικώς εάν ήταν πλήρης ή μερικός και η νομιμότητα έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων.
4. Δεν αποδεικνύεται η νομιμότητα των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής αναφορικά με την προσαύξηση περιουσίας.
5. Δεν παρέχεται διευκρίνιση/αιτιολόγηση ως προς το ακριβές χρονικό σημείο, κατά το οποίο διαπιστώνεται η επίδικη επαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος.
6. Ο επιβληθείς σε βάρος του προσφεύγοντος πρόσθετος φόρος ανακρίβειας πρέπει να ανέρχεται σε ποσοστό 50% αντί 120% επί της διαφοράς του οφειλόμενου κύριου φόρου, κατ' ανάλογη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων.
7. Η με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου για τη χρήση 2011 είναι νομικώς πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί διότι καταλογίζονται στον προσφεύγοντα από κοινού οφειλές διαφορετικής φύσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «2. *Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται*

ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1194/2017 «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων» ισχύει ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣΤΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, ΣΤΕ 2632/1996, ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 572/2007, ΣΤΕ 3955/2012, ΣΤΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις,

διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το εδάφιο α' της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της ΠΟΛ.1194/2017, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος για τη χρήση 2008 δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και συνεπώς εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της χρήσης 2008, κρίνεται βάσιμος και καθίσταται αποδεκτός. Συνεπώς ακυρώνεται η με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος λόγω παραγραφής της χρήσης 2008 η οποία έληγε την 31-12-2014. **Βάσει των προαναφερομένων παρέλκει η εξέταση όλων των υπόλοιπων ισχυρισμών του προσφεύγοντος που αφορούν τη χρήση 2008.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 «Αντίγραφα» του ν.3979/2011 «Για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση/ΟΤΑ/Υπ.Πολιτισμού κλπ διατάξεις» με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 2 του

άρθρο 13 του ν.4325/2015, ΦΕΚ Α 47/11.5.2015. ισχύει ότι: «1.Αντίγραφα εγγράφων που παράγονται με ΤΠΕ έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου, εφόσον: α) το πρωτότυπο ηλεκτρονικό ή έντυπο έγγραφο βρίσκεται στην κατοχή φορέα του δημόσιου τομέα και κατά τη διαδικασία της καταχώρισης, της ψηφιοποίησης, της αναπαραγωγής και της εκτύπωσης καθίσταται δυνατή η ταύτιση πρωτοτύπου και ηλεκτρονικού αντιγράφου ή β) το αντίγραφο φέρει προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή και ασφαλή χρονοσήμανση. ...

2. Ο φορέας του δημόσιου τομέα μπορεί να ψηφιοποιεί ή να αναπαράγει με χρήση ΤΠΕ έντυπα έγγραφα που εκδίδει ή έχει εκδώσει ή άλλα δημόσια και ιδιωτικά έγγραφα που κατέχει στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων της και να πιστοποιεί την ταύτιση πρωτοτύπου και ακριβούς ηλεκτρονικού αντιγράφου, βεβαιώνοντας την ακεραιότητα και αυθεντικότητα του.

....

5. Η εκτύπωση εγγράφου με χρήση ΤΠΕ επέχει θέση ακριβούς αντιγράφου, εφόσον επικυρώνεται από δημόσια αρχή που δύναται να ελέγχει την ταύτιση πρωτοτύπου και εκτυπωμένου εγγράφου αντιγράφου. Δεν απαιτείται επικύρωση στην περίπτωση που το έγγραφο έχει παραχθεί από φορέα του δημόσιου τομέα και τηρείται από αυτόν ή άλλον φορέα και είναι δυνατόν να επιβεβαιωθεί η ακρίβεια και η ισχύς του με χρήση ΤΠΕ.».

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ισχύει ότι «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση προσκομίζεται επικυρωμένο ακριβές αντίγραφο της με της με αριθμό/28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου για τη χρήση 2011 καθώς και της από 28-12-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου, δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Επιπλέον ο προσφεύγων τόσο στο με αριθμό/ 22-12-2017 υπόμνημά του όσο και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του δεν αναφέρει, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), οιαδήποτε βλάβη που να υφίσταται από την έλλειψη υπογραφών, και η οποία θα μπορούσε να δικαιολογήσει την ακύρωση της πράξης. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας των καταλογιστικών πράξεων καθίσταται αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, η υποχρέωση θεώρησης δανειακής σύμβασης αφορά τους επιτηδευματίες (πλέον ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα) και όχι τα λοιπά φυσικά πρόσωπα οι οποίοι δεν υποβάλλουν για θεώρηση τη σύμβαση αυτή. Ουσιαστικά η θεώρηση του εγγράφου στην Δ.Ο.Υ. αποτελεί η χαρτοσήμανση του δανείου η οποία πρέπει να λάβει χώρα εντός 5 ημερών από την κατάρτιση και υπογραφή του δανείου. Σε περίπτωση σύναψης δανείου μεταξύ ιδιωτών που λειτουργούν ως επιτηδευματίες υποχρεούνται βάσει της παρ.16, άρθρου 8 του Ν.1882/1990 για την

υποβολή του εν λόγω δανείου στην τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών (η υποβολή τους γίνεται πλέον ηλεκτρονικά μέσω gsis-ΦΕΚ Β 246/17.2.2015). Η μη υποβολή του δεν επηρεάζει την ισχύ του δανείου όσον αφορά το δικαστικό επίπεδο διεκδικήσεων (ΑΠ 1638/2001).

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ισχύει ότι: «*Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό **20%** για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5γ και 1α του άρθρου 15 και της παραγράφου 1α του άρθρου 13, του Κώδικα Χαρτοσήμου τα δάνεια μεταξύ ιδιωτών και μεταξύ ιδιώτη και επιτηδευματία υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου **3%** πλέον εισφοράς **20%** υπέρ ΟΓΑ επί των αντίστοιχων τελών χαρτοσήμου βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ.4535/1964. Το χαρτόσημο αυτό είναι αναλογικό καθώς υπολογίζεται επί της χρηματικής αξίας που αναφέρεται στη δανειακή σύμβαση (άρθρο 2 του Π.Δ. της 28.7.1931/1931). Χαρτόσημο επίσης οφείλεται και από την εξόφληση των τόκων της δανειακής σύμβασης. Το αποδεικτικό πληρωμής υπέρ Δημοσίου για το τέλος χαρτοσήμου πρέπει να αναφέρει τα ουσιώδη στοιχεία της δανειακής σύμβασης και να προσαρτάται επί αυτής. Υπόχρεος απόδοσης χαρτοσήμου είναι αυτός που καθορίζεται ελεύθερα από την σύμβαση. Σε περίπτωση μη καθορισμού αυτό καταβάλλεται από τον οφειλέτη του δανείου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με την από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς Ο.Γ.Α. (Κ.Ν.Τ.Χ.) ο έλεγχος επέβαλε τέλη χαρτοσήμου στο ποσό των 30.000€, που αφορά κατάθεση από τον κ. Βάσει του με αριθμό/ 22-12-2017 υπομνήματος του προσφεύγοντος το εν λόγω ποσό αφορά επιστροφή δανείου που χορήγησε ο προσφεύγων στον κ. την 1-4-2011 για την κάλυψη των προσωπικών του αναγκών.

Επειδή το ποσό των 30.000€ αποτελεί τη βάση επί της οποίας υπολογίζονται αναλογικά τα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επιβάλλεται αναλογικά στην αξία των τελών χαρτοσήμου.

Επειδή επί της ουσίας πρόκειται μεν για διακριτές φορολογίες, οι οποίες είναι μεταξύ τους από κοινού αλληλοεξαρτώμενες ως προς την βάση επιβολής αυτών και δύνανται πρακτικά να αποτυπωθούν επί της ίδιας πράξης, πλην όμως καταχωρούνται σε ξεχωριστούς κωδικούς εσόδου κατά την βεβαίωσή τους.

Επειδή η με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου χρήσης 2011 εκδόθηκε σύννομα και ως είθισται βάσει των ως άνω διατάξεων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου καθίστανται αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Επειδή με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α ' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Επειδή, η ΠΟΛ 1003/2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ.

«8. Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται το άρθρο 58Α ως εξής:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997 ισχύουν τα εξής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α),

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, ισχύουν τα εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58Α και 53 του ν.4174/2013 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να προσδιορίσει το ύψος των πρόσθετων φόρων του προσφεύγοντος και να επιβάλλει την επιεικέστερη κύρωση βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017, παρατίθενται οι κατωτέρω υπολογισμοί:

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστωτικό δήλωσης	Άρθρο ν.2523/1997 1	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πράξη 769/2017	1.080,00 €		1.296,00 €	540,00 €	417,85 €	957,85 €	957,85 €
			1.296,00 €			957,85 €	

Στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των πρόσθετων φόρων ανέρχεται σε 957,85€ και προκύπτει όφελος για τον προσφεύγοντα ποσού 338,15€ (1.296,00 € - 957,85 €).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/26-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΤΕΛΗ ΧΑΡΤ/ΜΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ (Αριθ. Πράξης/ 28-12-2017) Χρήσης 2011

Διαφορά φόρου	1.080,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	957,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.037,85 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.