



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 10/05/2018

αριθμός απόφασης :2343

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 Απόφαση 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 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ που εδρεύει στην οδό, κατά των υπ' αρ. και/2017 με ημερομηνία 15.11.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ετών 2007-2016 αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις παρακάτω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας.

-Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2007 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού € 97.350,54,εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €19.470,10,πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120% ποσού €116.820,64, εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού € 23.364,13, ήτοι συνολικό ποσό € 257.005,41.

-Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2008 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €134.964, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €26.992,80, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120% ποσού €161.956,80,εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού €32.391,36, ήτοι συνολικό ποσό € 356.304,96.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2009 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €152.721,48, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €30.544,30, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120% ποσού €183.265,77,εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού €36.653,16, ήτοι συνολικό ποσό € 403.184,71.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2010 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €203.183,27, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €40.636,65, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120% ποσού €243.819,92, εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού €48.763,98, ήτοι συνολικό ποσό € 536.403,82.

- Την με αριθ./2017 2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2011 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €160.793,95, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €32.158,79, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120% ποσού €192.952,74,εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού €38.590,55, ήτοι συνολικό ποσό € 424.496,03.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2012 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €180.193,70, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €36.038,74, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120% ποσού €216.232,44, εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού €43.246,49, ήτοι συνολικό ποσό € 475.711,37.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για την χρήση 2013 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €180.732,38, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €36.146,48, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 102,50% ποσού €185.250,68, εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού €37.050,14, ήτοι συνολικό ποσό € 439.179,68.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2014 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €177.000,82, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €35.400,16, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου μη υποβολής ποσού € 88.500,41, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ επί εισφοράς ΟΓΑ λόγω μη υποβολής ποσού €17.700,08, ήτοι συνολικό ποσό € 318.601,47.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2015 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €175.406, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου €35.081,32, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου μη υποβολής ποσού €87.703,29, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ επί εισφοράς ΟΓΑ λόγω μη υποβολής ποσού €17.540,66, ήτοι συνολικό ποσό € 315.731,85.

- Την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2016 με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού €174.808,58, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €34.961,72, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου μη υποβολής ποσού €87.404,29, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ επί εισφοράς ΟΓΑ λόγω μη υποβολής ποσού €17.480,86, ήτοι συνολικό ποσό € 314.655,35.

6. Την από 11/01/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Με το αριθ.πρωτ./07-06-2017 έγγραφο η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ Χαλκίδας την από 6/6/2017 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου για την ως άνω επιχείρηση.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ.ΧΑΛΚΙΔΑΣ, με βάση την ως άνω έκθεση της ΥΕΔΔΕ, διενήργησε έλεγχο γραφείου και συνέταξε την από 7/11/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου (της ΥΕΔΔΕ & Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ), για τα διαχειριστικά έτη 2007-2016 διαπιστώθηκαν: <<περιπτώσεις χορήγησης πίστωσης προς διάφορους χρεώστες, χωρίς να προκύπτει από την αιτιολογία της εγγραφής τι απαίτηση αφορά και δίχως να υποβληθούν οι αντίστοιχες δηλώσεις χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝΤΧ άρθρο 15 παραγρ.5γ.Ο έλεγχος, θεωρεί ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν δάνειο προς τρίτους με οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20%>>.

Το τέλος χαρτοσήμου υπολογίστηκε στο μεγαλύτερο υπόλοιπο του κάθε λογαριασμού για κάθε χρήση ξεχωριστά, λαμβανομένου για τον υπολογισμό και του μεταφερόμενου υπολοίπου έναρξης και λήξης των χρήσεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ετών 2007-2016, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων από αναρμόδιο όργανο
 2. Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για προσδιορισμό φόρου
 3. Μη νόμιμη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τα έτη 2007-2009 λόγω προηγούμενης περαίωσης σύμφωνα με ν. 3888/2010
 4. Εσφαλμένη νομική και πραγματική αιτιολογία και βάση των προσβαλλόμενων πράξεων
- Α. Στην παρ. 1 εδ. α' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/28-7- 31 ΦΕΚ 239 Α') ορίζεται ότι υπόκειται στο τέλος χαρτοσήμου της παρ. 1 του άρθρου 14 του ίδιου Κώδικα (αναλογικά τέλη επί εμπορικών εγγράφων) "Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τρόπον συντεταγμένου εγγράφου".

Περαιτέρω, στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (131 Α') ορίζεται ότι "Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον διά την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου ...".

Εκ των διατάξεων του εδ. α της παρ. 1 του άρθρου 15 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239, ως αντικατεστάθη δια του άρθρου 2 του ν.δ. 1033/1942, ΦΕΚ 32), εν συνδυασμώ προς τας του άρθρου 12 του ν.δ. 3717/1957 (ΦΕΚ 131), ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987), συνάγεται ότι επί δανείων χορηγουμένων υπό εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων προς εταίρους ή μετόχους αυτών ή άλλα πρόσωπα και τανάπαλιν, δια την επιβολήν του προβλεπομένου αναλογικού τέλους χαρτοσήμου απαιτείται, εφ' όσον δεν κατηρτίσθη έγγραφος σύμβασις, να υφίσταται εγγραφή εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως δια τα εν λόγω δάνεια. Περαιτέρω, εκ των αυτών ως άνω διατάξεων συνάγεται ότι δεν επιβάλλεται μεν να αναφέρεται η εγγραφή αυτή ρητώς εις «σύμβασιν δανείου», απαιτείται όμως να περιέχει όλα τα αναγκαία κατά νόμον στοιχεία ώστε εξ αυτής και μόνον να προκύπτει η συνομολόγησις συμβάσεως δανείου, δεν επιτρέπεται δέ να συναχθή η συνομολόγησις τοιαύτης συμβάσεως από εγγραφών εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως, αναφερομένην εις άλλας εννόμους σχέσεις. Εκ τούτων παρέπεται ότι αποτελεί στοιχείο της νομίμου βάσεως της φορολογικής εγγραφής δι' οφειλή χαρτοσήμου δανειακής συμβάσεως η εν αυτή μνεία ότι υπάρχει σύμβασις δανείου η ύπαρξιςδὲ τοιαύτης συμβάσεως πρέπει να αποδεικνύεται υπό της φορολογικής αρχής δι' εγγράφου συμβάσεως ή ελλείψει αυτής, δι' εγγραφής εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως, αναφερομένης εις σύμβασιν δανείου ή περιεχούσης τα αναγκαία κατά νόμον στοιχεία ώστε εξ αυτής και μόνον να προκύπτει η συνομολόγησις συμβάσεως δανείου δηλαδή μεταβίβαση κατά κυριότητα σε άλλον χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων με την υποχρέωση του λήπτη να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας και ότι, από τις εγγραφές αυτές αποδεικνύεται η σύμβαση δανείου. Κατ' ακολουθία, παράλειψη της μνείας περί υπάρξεως συμβάσεως δανείου στην πράξη επιβολής των τελών χαρτοσήμου ή στην εφ' ής αύτη στηρίζεται έκθεση ελέγχου ή παράλειψη της μνείας στα έγγραφα αυτά περί υπάρξεως εγγράφου συμβάσεως δανείου ή εγγραφής εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως εχούσης το ανωτέρω περιεχόμενο, καθιστά νομικώς πλημμελή την πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου συμβάσεως δανείου (ΣτΕ 2805/1994, 865/1991, 1367-8/1989, 190/2009, 1666/1991, 314/1987, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/ 1990).

Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με

τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία, η οποία «λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν» (ΣτΕ 3529/2010, 190/2009, 6172/1995, 2911/1993, 2134/1987, 4287/1995, 2073/1989, 190/2009).

Επομένως, εφόσον η ως άνω διάταξη του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. αναφέρεται μόνο σε συμβάσεις δανείου, το προβλεπόμενο από αυτή τέλος χαρτοσήμου δεν επιβάλλεται και σε συμβάσεις που λογίζονται, σύμφωνα με άλλες διατάξεις, ως δάνειο, όπως στην περίπτωση καταθέσεως χρημάτων, έστω και αν αυτή λόγω συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 830 του ΑΚ λογίζεται ως δάνειο (ΣτΕ 2683/1988).

Κατά συνέπεια, και αν ακόμη από τις εγγραφές των χρηματικών ποσών στα βιβλία της εταιρείας προέκυπταν τα στοιχεία της ανώμαλης παρακαταθήκης, κατά το άρθρο 830 του ΑΚ, τα ποσά αυτά δεν θα υπάγονταν στο τέλος χαρτοσήμου, αφού για την επιβολή του τέλους αυτού δεν αρκεί η προκύπτουσα από τις εγγραφές των βιβλίων της επιχειρήσεως σύμβαση να λογίζεται απλώς κατ' άλλη διάταξη νόμου ως σύμβαση δανείου, αλλ' απαιτείται οι εγγραφές αυτές να περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν την κατά το άρθρο 806 ΑΚ έννοια της συμβάσεως δανείου, την οποία (έννοια), σε κάθε περίπτωση, δεν καλύπτει μόνο το γεγονός της μη εισπράξεως για μεγάλο χρονικό διάστημα των μνημονευόμενων χρεωστικών υπολοίπων του δοσοληπτικού λογαριασμού (ΔΕΑ 1209/2011).

Περαιτέρω, στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων», στην παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2246/1952 (ΦΕΚ) ότι: «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 12 τέλος υπόκεινται. 1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική πρὸς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' ὅσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου», στο άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ', όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (ΦΕΚ Α' 75) ότι: «Εις το κατά την παραγρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1... 2... 3...4...5... Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων,

υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωση, 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.... Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουσών 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 στο άρθρο 12 του Ν.Δ 3717/1957 ορίζεται ότι: «*Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου...*».

Από τις ανωτέρω διατάξεις, που ερμηνεύονται σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. και του άρθρου 12 του ν.δ.3717/ 1957, συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε «τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός», δηλαδή οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεοπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων που τελούν ως προς κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη, εναλλασσόμενη εκάστοτε, θέση δανειστή και οφειλέτη, αλλά μόνο ο «τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός», που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, που συνιστούν, κατά το νόμο, την έννοια της συμβάσεως δανείου ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις (ΣΤΕ 1701/1990, 2683/1988, 3313/1987, 3088/1985, ΔΕΑ5668/2013, 5669/2013, 5671/2013, 1058/2012, 1209/2011).

Κατά συνέπεια, για την υποβολή σε τέλος χαρτοσήμου δεν αρκεί ότι από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία για τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς και δη στο αναλυτικό καθολικό, προκύπτει η δόση και η επιστροφή χρηματικών ποσών, εάν από τις ίδιες εγγραφές δεν προκύπτει και η συμφωνία των μερών (δόντος και λαβόντος) περί

καταρτίσεως συμβάσεως δανείου, και ιδίως εάν από τις εγγραφές αυτές δεν αποδεικνύεται ότι οι εταίροι προς τους οποίους μεταβιβάσθηκαν κατά κυριότητα χρηματικά ποσά (αναλήψεις), υποχρεούνταν σε απόδοση ίσης ποσότητας χρημάτων, όπως απαιτείται για τη σύναψη συμβάσεως δανείου. Ούτε μόνο το γεγονός της μη διανομής κερδών και μεταφοράς αυτών στην επόμενη χρήση αποδεικνύει ότι αιτία των δοσοληπτικών λογαριασμών ήταν η δανειακή σύμβαση, καθόσον, δεν αποκλείεται κατά νόμο η ανάληψη των χρημάτων να έγινε από τους εταίρους δυνάμει κάποιας άλλης έννομης σχέσης, εάν η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται κάποιο άλλο στοιχείο (εγγραφή ή έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει η σύναψη τέτοιας συμβάσεως (ΔΕΑ 1058/2012).

Σημειωτέον ότι τα ανωτέρω ακολουθούνται παγίως και από την Επιτροπή Σας (ίδ. αποφάσεις 1353/2017, 1357/2017, 1356/2017, 1358/2017, 1517/2017, 1550/2017, 1551/2017, 1549/2017, 2160/2107, 2321/2017, 4471/2017, 4494/2017, 4702/2017, 4812/2017, 4977/2017 Δ.Ε.Δ.)

Β. Εν προκειμένω η κίνηση και οι εγγραφές (χρεωπιστώσεις) των επίμαχων και λογαριασμών κατά τα έτη 2007 – 2016 καταγράφονται στους επόμενους πίνακες, που βασίζονται σε ακριβή αντιγραφή των περιεχομένων των αναλυτικών ισοζυγίων των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων μου, κατόπιν ελέγχου των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

.....

Γ. Από τις υπ' αρ. προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου σε συνδυασμό με την υπ' αρ. προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αντιμετώπισε εξ επόψεως προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου τους επίμαχους ως άνω λογαριασμούς ως τρεχούμενους δανειακούς δοσοληπτικούς λογαριασμούς κατά την έννοια της παρ. 5.γ. άρθρου 15 ΚΝΤΧ, δηλ. ως «τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς που έχουν ως αιτία δανειακή σύμβαση και εμφανίζουν την κίνηση συμβάσεως δανείου».

Τούτο έγινε με την αιτιολογία ότι «ο έλεγχος από τα παραπάνω στοιχεία, διαπίστωσε περιπτώσεις χορήγησης πίστωσης προς διάφορους χρεώστες, για τις διαχειριστικές περιόδους από 1/1/2007 έως 31/12/2016, χωρίς να προκύπτει από την αιτιολογία της εγγραφής τι απαίτηση αφορά ο έλεγχος για τις παραπάνω περιπτώσεις χορήγησης πίστωσης προς διάφορους χρεώστες για τις οποίες δεν προκύπτει από την αιτιολογία της εγγραφής τι απαίτηση αφορά, θεωρεί ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν δάνειο προς τρίτους, με οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου.»

Σύμφωνα όμως με την πάγια νομολογία υπό Α. ανωτέρω, η παραπάνω αιτιολογία είναι προδήλως και απολύτως, νομικώς και πραγματικώς, εσφαλμένη και ελλιπής. Τούτο διότι όπως σαφώς προκύπτει από το ανωτέρω υπό Β. περιεχόμενο των επίμαχων λογαριασμών, οι σχετικές εγγραφές στους επίμαχους λογαριασμούς δεν περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, που συνιστούν, κατά το νόμο, την έννοια της συμβάσεως δανείου ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου. Αυτό άλλωστε σαφώς συνομολογείται από την φορολογική αρχή στην υπ' αρ. 2 προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου («... δεν προκύπτει από την αιτιολογία της εγγραφής τι απαίτηση αφορά ...»).

Κατά συνέπεια μη νομίμως και εντελώς αυθαιρέτως η φορολογική αρχή θεώρησε ότι τα ποσά των εγγραφών στους λογαριασμούς αυτούς αποτελούν δάνειο προς τρίτους, αφού μάλιστα δεν επιτρέπεται να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις.

Κατ' ακολουθία, η παράλειψη της μνείας στις προσβαλλόμενες πράξεις και στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου περί υπάρξεως εγγραφής στα βιβλία μου εχούσης το ανωτέρω περιεχόμενο (ήτοι δόση ορισμένου ποσού χρημάτων και συμφωνία των μερών (δόντος και λαβόντος) περί καταρτίσεως συμβάσεως δανείου και συμφωνία απόδοσής του χρηματικού ποσού), καθιστά νομικώς πλημμελείς και ολοσχερώς ακυρωτές τις προσβαλλόμενες πράξεις (ΣτΕ 2805/1994, 865/1991, 1367-8/1989, 190/2009, 1666/1991, 314/1987, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990). Ούτε άλλωστε μπορεί νομίμως να συμπληρωθεί ή διορθωθεί η απαιτούμενη αιτιολογία, αφού πράγματι από το ανωτέρω υπό Β. περιεχόμενο των επίμαχων λογαριασμών, προκύπτει ότι οι σχετικές εγγραφές στους επίμαχους λογαριασμούς δεν περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, που συνιστούν, κατά το νόμο, την έννοια της συμβάσεως δανείου ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου

Η κατά τα ανωτέρω εσφαλμένη αντιμετώπιση από την φορολογική αρχή των επίμαχων λογαριασμών ως τρεχούμενων δανειακών δοσοληπτικών λογαριασμών είχε ως συνέπεια όχι μόνο την εσφαλμένη εν γένει υπαγωγή τους σε τέλη χαρτοσήμου (αν και δεν θα έπρεπε να υπαχθούν σε αυτά) αλλά και τον εσφαλμένο υπολογισμό και την διόγκωση πέραν κάθε πραγματικής και νομικής λογικής των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου.

Τούτο διότι εσφαλμένως υπολαμβάνοντας ότι οι λογαριασμοί αυτοί είναι τρεχούμενοι δανειακοί, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα τέλη χαρτοσήμου επί του μέγιστου υπολοίπου κάθε λογαριασμού, για τον καθορισμό του οποίου δεν λήφθηκαν υπόψη μόνο οι αναλήψεις-χρεώσεις και καταθέσεις-πιστώσεις που έλαβαν χώρα εντός του εκάστοτε

έτους, αλλά συμπεριελήφθη ως νέα κατάθεση (δάνειο) και το χρεωστικό υπόλοιπο του εκάστοτε λογαριασμού όπως μεταφέρθηκε εξ απογραφής στην επόμενη διαχειριστική περίοδο (οι σχετικές εγγραφές επισημαίνονται στους παραπάνω πίνακες με τονισμένους χαρακτήρες).

.....

Τέλος, και όλως επικουρικώς, επίσης υπό την εντελώς εσφαλμένη εκδοχή ότι οι επίμαχοι λογαριασμοί είναι τρεχούμενοι δανειακοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί, το επιβαλλόμενο σε αυτούς τέλος χαρτοσήμου θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση ποσοστό 1% όπως σαφώς προκύπτει από το άρθρο 15 παρ. 5.γ ΚΝΤΧ και όχι με βάση ποσοστό 2%, όπως εντελώς εσφαλμένα έγινε με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

5. Εσφαλμένος υπολογισμός πρόσθετων φόρων

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 2579/1998, 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ 394/1982, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείπει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (σχετ. ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής τελών χαρτοσήμου για τα κρινόμενα διαχειριστικά έτη 2007-2010, ήτοι πριν την απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή από τα συν/να στην έκθεση ελέγχου αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών και των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων προκύπτει η ύπαρξη δοσοληπτικών λογαριασμών μεταξύ της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας και του μέλους του Διοικητικού συμβουλίου και Διευθύνοντα σύμβουλο και του Μέλους του ΔΣ καθώς και μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιρειών και

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη της τις ανωτέρω καρτέλες αναλυτικών καθολικών έκρινε ότι συντρέχει η *έννοια του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού καθώς :*

1. Περιέχει όλα τα ουσιώδη στοιχεία του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, ήτοι :.....
2. ...πληροί και την προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό της ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός καθώς εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι προς μία μόνο κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά και προς τις δύο δηλαδή παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις.
3. Περιέχει συναλλαγές , ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες και από τη διακίνηση αυτών προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο κατά τη διάρκεια της χρήσης λόγω της συνδρομής περισσοτέρων της μιας πράξεων.

Συνεπώς, πληρούνται, κατά νόμον, οι προϋποθέσεις του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% επί των τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 14, 15 παρ. 1α του Π.Δ. 28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ., καθώς δεν προκύπτει από σύμβαση ότι υπόκεινται σε μικρότερο ή μεγαλύτερο τέλος χαρτοσήμου, ούτε έχει απαλλαγεί νομίμως των τελών τούτων.

Σημειώνεται ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 5γ' του Κ.Τ.Χ. το χαρτόσημο επί τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών υπολογίζεται στο μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό αυτών υπόλοιπο κάθε διαχειριστικής περιόδου..»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/11/2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς οι κινήσεις που απεικονίζονται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς της εταιρείας με βάσει τους οποίους έγινε ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου αφορούν χρηματικές δοσοληψίες που αφορούν σε δάνεια και καταθέσεις χρημάτων (χρεώσεις – πιστώσεις εκατέρωθεν), οι οποίες δεν παραπέμπουν σε εμπορικές πράξεις ή άλλες συμβάσεις ,πλην αυτής του δανείου κατά την έννοια του άρθρου 806 ΑΚ, .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «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» διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της

παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, 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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/20131, «αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: [...] γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επιεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει αρχική δήλωση Χαρτοσήμου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2018 .

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη**, της με ημερομηνία κατάθεσης 10-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου:
ΧΡΗΣΗ 2007

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ άρθρου 49 Ν.4509/17 & ΠΟΛ 1003/18	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 52 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	116.820,64	45.197,91	58.410,32	220.428,87
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	116.820,64	140.184,77	257.005,41	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ: 220.428,87€

ΧΡΗΣΗ 2008

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ άρθρου 49 Ν.4509/17 & ΠΟΛ 1003/18	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 52 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	161.956,80	62.661,09	80.978,40	305.596,29
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	161.956,80	194.348,16	356.304,96	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ: 305.596,29 €

ΧΡΗΣΗ 2009

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ άρθρου 49 Ν.4509/17 & ΠΟΛ 1003/18	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 52 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	183.265,78	70.905,53	91.632,89	345.804,20
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	183.265,78	219.918,93	403.184,71	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:345.804,20€

ΧΡΗΣΗ 2010

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ άρθρου 49 Ν.4509/17 & ΠΟΛ 1003/18	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 52 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	243.819,92	94.333,93	121.909,96	460.063,81
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	243.819,92	292.583,90	536.403,82	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:460.063,81€

ΧΡΗΣΗ 2011

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ άρθρου 49 Ν.4509/17 & ΠΟΛ 1003/18	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 52 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	192.952,74	74.653,42	96.476,37	364.082,53
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	192.952,74	231.543,29	424.496,03	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ

ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:364.082,53€

ΧΡΗΣΗ 2012

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ άρθρου 49 Ν.4509/17 & ΠΟΛ 1003/18	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 52 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	216.232,44	83.660,33	108.116,22	408.008,99
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	216.232,44	259.478,93	475.711,37	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ

ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:408.008,99 €

ΧΡΗΣΗ 2013

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ άρθρου 49 Ν.4509/17 & ΠΟΛ 1003/18	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΟΓΑ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 52 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	216.878,86	83.910,43	108.439,43	409.228,72
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ	
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ	216.878,86	222.300,82	439.179,68	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ

ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:409.228,72 €

ΧΡΗΣΗ 2014:

ποσό που οφείλεται

318.601,47 €

ΧΡΗΣΗ 2015

ΠΟΣΟ ΠΟΥ

ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:315.731,85 €

ΧΡΗΣΗ 2016:

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:314.655,45 €

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
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .