



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 12/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1680

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο 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 **10/11/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο, επί της οδού κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):

α)της υπ'αριθμ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011,

β)της υπ'αριθμ...../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39 του ν.2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

γ)της υπ'αριθμ...../2017 πράξης επιβολής προστίμου Εισοδήματος άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

δ)της υπ'αριθμ...../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

ε)της υπ'αριθμ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

στ)της υπ'αριθμ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τis ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις από 25/07/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου, της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση

5. Τis απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/11/2017** 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:

α)Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος εισοδήματος ποσού 321.816,61 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 386.179,93 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **707.996,54 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού **1.340.902,51 ευρώ**, με τις οποίες προσαυξήθηκαν τα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης.

β)Με την υπ'αριθμ...../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 39 του ν.2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα εταιρεία συνολικού ποσού **246.421,64 ευρώ (1.232.108,21 Χ20%)**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία λόγω παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και ειδικότερα ο έλεγχος προέβη στην αύξηση των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης κατά 1.232.108,21 ευρώ.

γ)Με την υπ'αριθμ...../2017 πράξη επιβολής προστίμου Εισοδήματος άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα εταιρεία συνολικού ποσού **1.500,00 ευρώ**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διότι δεν υπέβαλε τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.2238/1994 δηλώσεις απόδοσης φόρου επί αμοιβών, δικαιωμάτων και αποζημιώσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών.

δ)Με την υπ'αριθμ...../2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα εταιρεία συνολικού ποσού **300,00 ευρώ**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διότι δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περιπτώσεως β της παρ.5β του άρθρου 36 του ν.2859/2000 ανακεφαλαιωτικό πίνακα (listing) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και λήψης υπηρεσιών που πραγματοποίησε κατά την φορολογική περίοδο 01/06/2010-30/06/2010.

ε)Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 216.437,74 ευρώ πλέον πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 259.725,29, ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **476.163,03 ευρώ**.

Η διαφορά χαρτοσήμου προέκυψε διότι ο τηρούμενος λογαριασμός 33.11.00.0001 «ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΣΥΝΔΕΔ.ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ CASHPOOLING» θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι πρόκειται για δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 , 15 παρ.1^α & 5γ του Π.Δ.28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ..

στ)Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),καταλογίσθηκε φόρος ακίνητης περιουσίας 22,11 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 26,53 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **48,64 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι ως προς το ακίνητο το οποίο βρίσκεται επί της οδού στο 2^ο όροφο 250 τ.μ. προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο η φορολογητέα αξία του στο ποσό των 375.921,00 ευρώ αντί της δηλωθείσας 353.808,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν άλλως δε και επικουρικώς να μεταρρυθμισθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, να της επιστραφούν εντόκως τυχόν ποσό φόρου και προσαυξήσεων που έχει καταβληθεί προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος και να επιβάλλει πρόστιμα φορολογίας εισοδήματος.
- Επικουρικώς-ειδικά ως προς το επιβληθέν πρόστιμο φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 39 του ν.2238/1994, επικαλείται την υποχρεωτική εφαρμογή της μεταγενέστερης και ευμενέστερης διάταξης νόμου με την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του υπό κρίση προστίμου.
- Η ελεγκτική αρχή υιοθέτησε εσφαλμένα τη μέθοδο τεκμηρίωσης Transactional Net Margin Method,επέλεξε δείγμα μη αντιπροσωπευτικό, προέβη στην επιλογή της διαμέσου ως ποσοστού κερδοφορίας έναντι οποιασδήποτε άλλης τιμής ευρισκόμενης εντός των ορίων που έθετε η μελέτη της και ειδικότερα εκείνης που βρισκόταν πιο κοντά στο αποτέλεσμα που είχε εμφανίσει η εταιρεία.

- Η δαπάνη που αφορά το bonus και τις αντίστοιχες εργοδοτικές εισφορές προς τον γενικό διευθυντή της εταιρείας λόγω της επίδοσης που σημείωσε η εταιρεία στη χρήση 2009 κ πρέπει να αναγνωρισθεί στην χρήση 2010 που καταβλήθηκε.

Β) Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου

- Σε τέλη χαρτοσήμου υπάγεται αποκλειστικά ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός ο οποίος περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές όχι δε κάθε άλλος τρεχούμενος ο οποίος κινείται εξ' άλλης αιτίας.
- Στην περίπτωση που η ελεγκτική αρχή επιθυμεί να χαρακτηρίσει την εκ μέρους του φορολογούμενου συναφθείσα σύμβαση ως σύμβαση δανείου, μολονότι αυτή έχει χαρακτηριστεί από τον ίδιο το φορολογούμενο ως ανώμαλη παρακαταθήκη, φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των στοιχείων εκείνων που συνθέτουν κατ' άρθρο 806 ΑΚ την έννοια της συμβάσεως του δανείου μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η βούληση των μερών για σύναψη σύμβασης δανείου.
- Τα χαρακτηριστικά στοιχεία του cash pooling ως δανείου βρίσκονται σε αντίθεση με το συνταγματικής προέλευσης, 361ΑΚ αλλά και με βασικές αρχές του Ευρωπαϊκού δικαίου, όπως η ελευθερία κινήσεως κεφαλαίων και η ελευθερία εγκαταστάσεως.
- Επικουρικά αν η σύμβαση κριθεί ότι συνιστά σύμβαση δανείου τότε θεωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.2859/2000, καταργηθείσα η επιβολή τελών χαρτοσήμου στις έντοκες πιστώσεις.

Γ) Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο ΦΠΑ .

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/2018 αίτηση που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας, ζήτησε τον επαναυπολογισμό των επιβληθεισών προσαυξήσεων δυνάμει των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στις παρ. 1, και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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...»

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή στο άρθρο 57 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου...».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 45 του ν.3842/2010 (περί ΦΑΠ) ορίζεται :

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.».

Επειδή κατά το άρθρο 249 Α.Κ. η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου είναι εικοσαετής (ΣΤΕ 2579/1998 , ΣΤΕ1561/2003).

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση 01/01/2010-31/12/2010 παρατάθηκε με το **άρθρο 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) μέχρι 31.12.2017.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η **υπ' αριθμ.2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ** έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν.3888/2010,(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής , εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α)Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

και

β) η ΠΟΛ/01-12-2017(αποδοχή της υπ' αριθ./2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής .

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα στο κεφ.1 «ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν διαφορές φόρων, προστίμων και τελών οι οποίες καταλογίσθηκαν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία εντός του έτους **2017**.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη :

α)ότι δεν πρόκειται για έλεγχο κατόπιν νέων συμπληρωματικών στοιχείων,

β)ότι σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, δεν ανακύπτει θέμα μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τα υπό κρίση οικονομικά έτη,

γ)ότι σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και του άρθρου 22 του ν.3212/2003,

ο χρόνος παραγραφής του υπό κρίση οικονομικού έτους, για την φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ, είναι πενταετής και λήγει την 31/12/2016 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος ΦΠΑ και προστίμων εισοδήματος και ΦΠΑ έχει παραγραφεί καθότι η σχετική διάταξη του ν. 4446/2016 περί παράτασης παραγραφής, θεωρήθηκε ως αντισυνταγματική, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση, ενώ επίσης δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί εικοσαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής καθώς σύμφωνα με την θέση της Διοίκησης οι εν λόγω διατάξεις έχουν εφαρμογή για χρήσεις ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Ωστόσο για την φορολογία του Φ.ΑΠ. καθώς και των τελών χαρτοσήμου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή τέλους, δεν έχει παραγραφεί καθώς στην περίπτωση του Φ.Α.Π. ο χρόνος παραγραφής ορίζεται ως δεκαετής ενώ για το χαρτόσημο προβλέπεται εικοσαετής χρόνος παραγραφής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά το μέρος που αφορά την φορολογία εισοδήματος, προστίμων εισοδήματος και ΦΠΑ, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις πράξεις αυτές.

Επειδή, στο άρθρο 14 του Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, ορίζεται ότι:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς». Περαιτέρω **στην παρ. 1 του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα,** όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια 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, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Στην παρ. 5 περίπτωση γ ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α ' 75), ορίζεται ότι:

«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 περίπτωσην, 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.

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

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 τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι, «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή στο σκεπτικό των παρ.5 , 9 και 10 της υπ' αριθμ. 1794/2014 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρεται ότι:

«από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5 του ΚΝΤΧ συνάγεται ότι, κάθε εγγραφή στα βιβλία για κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας για την οποία έγινε, υπόκειται κατ' αρχήν στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% του τέταρτου εδαφίου της περ. γ ' της παρ 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη, κ.λ.π. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (πρβλ ΣτΕ 1470/2002, 4463/1997, 1039/1996). Αντίθετα, δεν υπόκειται στο εν λόγω τέλος 1%, εγγραφή στα βιβλία για κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, όταν προκύπτει από την εγγραφή αυτήν, ότι οι εν λόγω κινήσεις έγιναν σε εκτέλεση σύμβασης που υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου βάσει άλλης διάταξης του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως είναι η σύμβαση δανείου, ανεξαρτήτως αν το προβλεπόμενο για τη σύμβαση τέλος είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο του 1% ή νομίμως απαλλάσσεται από αυτό. Εξάλλου, ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός κατά την έννοια του έκτου εδαφίου της περ. γ ' της παρ 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., νοείται ο αλληλόχρεος λογαριασμός, ο κινούμενος με βάση δανειακή σύμβαση με χρεωπιστώσεις, δηλαδή η σύμβαση μεταξύ δύο προσώπων, που, για κάθε πράξη από αυτές που αποτελούν τον χρεωπιστωτικό λογαριασμό, βρίσκονται στην αντίστοιχη κάθε φορά θέση του δανειστή και του οφειλέτη (ΣτΕ 3313/1987, 3088/1985)...

.. Επειδή, από το περιεχόμενο της πιο πάνω σύμβασης (**σκεπτικό παρ.8 : Σύμβαση Δανείου «euro cash management loan agreement» και Ανοιχτός Αλληλόχρεος Λογαριασμός «Euro cash Pooling)**, συνάγεται ότι **πρόκειται για σύμβαση δανείου** με βάση την οποία κινείται **αλληλόχρεος (δοσοληπτικός) λογαριασμός**, δηλαδή λογαριασμός που κινείται με χρεωπιστώσεις μεταξύ των δύο συμβαλλομένων μερών, ... αφού, για κάθε πράξη που καταχωρίζεται στον μεταξύ τους λογαριασμό και τα δύο μέρη εμφανίζονται με την εναλλασσόμενη ιδιότητα του δανειστή και του οφειλέτη. Η ερμηνεία αυτή συνάγεται από τα εξής στοιχεία: Από τα αναφερόμενα στο προοίμιο της σύμβασης, προκύπτει ότι οι συμβαλλόμενες εταιρείες ανήκουν στον Όμιλο ο οποίος έχει δημιουργήσει ένα σύστημα ταμειακής διαχείρισης για ευρώ, στον οποίο συμμετέχουν και οι δύο εταιρείες. Το σύστημα αυτό λειτουργεί σύμφωνα με τις ρυθμίσεις περί του ανοιχτού αλληλόχρεου λογαριασμού, με μεταφορές ταμειακών υπολοίπων σε ευρώ των εταιρειών που συμμετέχουν, προς την....., η οποία, ομοίως μεταφέρει χρηματικά ποσά προς τις εταιρείες από όπου τα έλαβε, σύμφωνα με τους όρους των συμβάσεων που έχει συνάψει με την κάθε μία ξεχωριστά. Δημιουργήθηκε δηλαδή ένας δοσοληπτικός λογαριασμός, τηρούμενος από την πιο πάνω αλλοδαπή εταιρεία, μεταξύ των εταιρειών του Ομίλου, με σκοπό τον μεταξύ τους δανεισμό. Έτσι, η προσφεύγουσα, ως συμμετέχουσα στο άνω σύστημα, ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει χρήματα από τα ταμειακά της πλεονάσματα, στον λογαριασμό που τηρεί η άνω αλλοδαπή εταιρεία, εκταμιεύοντας το σχετικό ποσό από δικό της λογαριασμό και η αλλοδαπή εταιρεία ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει χρηματικά ποσά προς αυτήν, από εκείνα που συγκεντρώνονται στον άνω λογαριασμό. Για τα εν λόγω ποσά, από όποιο μέρος και αν κατατίθενται, δημιουργείται υποχρέωση για έντοκη απόδοσή τους εντός ορισμένης προθεσμίας (ανακυκλούμενη ημερολογιακή μηνιαία βάση), ενώ η εκπρόθεσμη καταβολή από οποιοδήποτε μέρος, δηλαδή η καταβολή μετά την πάροδο μηνός, χρεώνεται με τόκο υπολογιζόμενο με μεγαλύτερο επιτόκιο από εκείνο που προβλέπεται για την εμπρόθεσμη καταβολή, η δε μη καταβολή του οφειλόμενου ποσού από οποιοδήποτε από τα δύο μέρη συνιστά περίπτωση αθέτησης της σύμβασης και όλα τα οφειλόμενα χρηματικά ποσά στο πλαίσιο των άνω μεταξύ τους δανείων καθίστανται πάραυτα εξοφλητέα. Με τις πιο πάνω κινήσεις χρηματικών κεφαλαίων μεταξύ των δύο μερών, δημιουργείται στην αλλοδαπή εταιρεία μία «δεξαμενή χρημάτων», που αποτελείται από τα ποσά που εισέρχονται σε αυτήν και

εξέρχονται από αυτήν με τη μορφή κεφαλαίου, τόκων και δαπανών. Το ποσό που υπολείπεται κατά διαστήματα, γεγονός που συμβαίνει όταν το ένα συμβαλλόμενο μέρος, με τις τμηματικές καταβολές στις οποίες προβαίνει, καταθέτει στο λογαριασμό του άλλου περισσότερα χρήματα από όσα έχει καταθέσει το τελευταίο στο δικό του λογαριασμό, ...

Με τα δεδομένα αυτά, κάθε αυτοτελής κατάθεση χρηματικού ποσού από οποιοδήποτε από τα συμβαλλόμενα μέρη, εξ αιτίας της οποίας δημιουργήθηκε το προαναφερόμενο «δάνειο - facility amount», συνιστά, κατά την έννοια της σύμβασης, δάνειο υπέρ του άλλου συμβαλλόμενου, κινούμενο σε αλληλόχρεο λογαριασμό, αφού και οι δύο συμβαλλόμενοι με τις μεταξύ τους χρηματικές καταθέσεις, δανείζουν και δανείζονται, έχουν δηλαδή και τις δύο ιδιότητες, του δανειστή και του οφειλέτη,

Εξάλλου, ο χαρακτηρισμός αυτός δεν αίρεται από το γεγονός ότι τα χρήματα που συγκέντρωσε η αλλοδαπή εταιρεία με τον άνω τρόπο, τα χρησιμοποιεί για ενδοομιλικές διευκολύνσεις, αφού, ο σκοπός της λήψης των χρημάτων στην προκειμένη περίπτωση, είναι νομικώς αδιάφορος και δεν αποτελεί την αιτία της μεταβίβασης της κυριότητας αυτών, η οποία, όπως προαναφέρθηκε, είναι το δάνειο. Στην προκειμένη περίπτωση, από τις εγγραφές στο λογαριασμό, τον οποίο τήρησε η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 1-4-2009 έως 31-3-2010 για την παρακολούθηση των, βάσει της άνω συμβάσεως, καταθέσεων χρηματικών πλεονασμάτων της στο λογαριασμό της αλλοδαπής εταιρείαςκαι αντίστροφα, οι οποίες εμφανίζονται στον πίνακα που συνοδεύει την έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι, τόσο η προσφεύγουσα όσο η αντισυμβαλλομένη της αλλοδαπή εταιρεία, προέβαιναν, σε εκτέλεση της άνω σύμβασης, σε τμηματικές καταθέσεις χρημάτων ο ένας στο λογαριασμό του άλλου και ελάμβαναν τους συμβατικούς τόκους, ενώ, στο τέλος της επίδικης χρήσης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε καταβάλει συνολικά στην αλλοδαπή εταιρεία ...περισσότερα από όσα είχε λάβει από αυτήν. Οι τμηματικές αυτές καταβολές, εξ αιτίας των οποίων προέκυψε το πιο πάνω χρεωστικό υπόλοιπο και απεικονίστηκαν με αντίστοιχες εγγραφές στον πιο πάνω λογαριασμό, συνιστούσαν, σύμφωνα με όσα έγιναν πιο πάνω δεκτά, δάνεια κινούμενα σε αλληλόχρεο (δοσοληπτικό) λογαριασμό ...

Ο χαρακτηρισμός αυτός, δεν αίρεται από το γεγονός ότι στο τέλος της επίδικης χρήσης ο λογαριασμός εμφάνιζε το άνω χρεωστικό υπόλοιπο, δεδομένου ότι από τη σύμβαση προκύπτει ότι τα μέρη ήθελαν να δημιουργήσουν μια διαρκή έννομη σχέση και δεν όρισαν το τέλος κάθε χρήσης ότι συνιστά περιοδικό κλείσιμο του λογαριασμού, αντίθετα όρισαν ως δεσμευτική περίοδο για τις εκταμιεύσεις την «ανακυκλούμενη ημερολογιακή μηνιαία βάση», επομένως τα αποτελέσματα του τέλους της επίδικης χρήσης δεν επιδρούν στην ερμηνεία και το χαρακτηρισμό της σύμβασης και της αιτίας των τμηματικών καταβολών που έγιναν βάσει αυτής, όπως εσφαλμένα έπραξε η φορολογική αρχή.

...Όπως όμως έγινε δεκτό στην προηγούμενη σκέψη, οι εγγραφές στο λογαριασμόπου τήρησε η προσφεύγουσα κατά την επίδικη χρήση, αφορούσαν σε δάνεια κινούμενα σε αλληλόχρεο (δοσοληπτικό) λογαριασμό που καταβλήθηκαν στα πλαίσια της από σύμβασης, τα οποία, κατ' αρχήν, υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου, βάσει των άρθρων 14 και 15 παρ 1 α και 5 γ εδάφιο έκτο του Κ.Ν.Τ.Χ..»

Επειδή, ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός νοείται ο αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται βάσει δανειακής σύμβασης με χρεοπιστώσεις (ΣτΕ 3313/1987, 3088/1985, ΣτΕ 2911/1993 ΕφΑθ 1794/2014).

Ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπουν σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (ΕφΑθ 2147/2013, 1607/2007, Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός.

Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό. Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (Σ.Τ.Ε. 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985).

Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΑΠ 2/2012, Εφ. Αθ. 3222/1979).

Απαιτείται δηλαδή, για να υπάρχει αλληλόχρεος λογαριασμός, να υφίσταται η δυνατότητα της δημιουργίας από κάθε μέρος απαιτήσεων και οφειλών, οι οποίες όμως πρέπει να προκύπτουν κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καθορίζουν από την αρχή, ποιο από τα μέρη τη σύμβασης θα είναι οφειλέτης ή πιστωτής του άλλου, όταν θα γίνει η τελική εκκαθάριση των δοσοληψιών τους (ΑΠ 79/1995, ΜΠρΘεσ 1610/2016).

Συνεπώς, με τη σύμβαση του αλληλόχρεου λογαριασμού δημιουργείται μεταξύ των συμβαλλομένων μία διαρκής έννομη σχέση, περιουσιακού χαρακτήρα, και ως εκ τούτου καταλογίζεται στο ενεργητικό ή στο παθητικό της περιουσίας των μερών το ανά πάσα στιγμή περιεχόμενο του λογαριασμού, δηλαδή η αντιπαράβολή των κονδυλίων της χρεοπιστώσεως (ΑΠ 1/2002).

Επειδή στο άρθρο 830 του ΑΚ ορίζεται:

Ανώμαλη παρακαταθήκη: Η κατάθεση χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων, σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ως δάνειο, αν ο θεματοφύλακας έχει την εξουσία να τα χρησιμοποιεί. Σχετικά όμως με το χρόνο και τον τρόπο της απόδοσης ισχύουν, σε περίπτωση αμφιβολίας, οι διατάξεις για την

παρακαταθήκη. Ο θεματοφύλακας χρεογράφων δεν έχει εξουσία να τα διαθέτει, αν αυτή δεν του δόθηκε με έγγραφο και ρητά.

Επειδή εν προκειμένω μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της αλλοδαπής εταιρείας υπεγράφη σύμβαση συστήματος **Cash Pool** (η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρεται στην σύμβαση ως εταιρεία διανομής ενώ η αλλοδαπή εταιρεία ως Cash pool θεματοφύλακας) στην οποία αναφέρεται:

«Προοίμιο

Με την σύμβαση cash pool επιθυμούν τα συμβαλλόμενα μέρη να καταγράψουν το αποτέλεσμα της διαβούλευσής τους για τη δημιουργία και λειτουργία ενός συστήματος cash pool.

Το cash pool δημιουργείται για να επιλύσει προβλήματα ρευστότητας και οικονομικής εύρυθμης λειτουργίας του ομίλου εταιρειών της Στόχος είναι η ιδανική χρήση πλεονάζοντος ρευστού ή η σύναψη όσο το δυνατόν λιγότερων δανείων των εταιρειών του Ομίλου, με πιστωτικά ιδρύματα.

Αντικείμενο της παρούσης

Το συμφωνητικό αυτό ρυθμίζει πως θα καταγράφει, διαχειρίζεται και θα υπολογίζει τόκους ο Cash Pool θεματοφύλακας για το υπόλοιπο του λογαριασμού και τις υποχρεώσεις που θα προκύπτουν από τις συναλλαγές του με την εταιρεία διανομής στα πλαίσια του cash pooling.

Διαχείριση ρευστότητας

- (1) Στα πλαίσια αυτού του συμφωνητικού cash pool συνδέονται οι λογαριασμοί της εταιρείας διανομής που αναφέρονται λεπτομερώς στο παράρτημα 1 με ένα κύριο λογαριασμό του cash pool θεματοφύλακα
- (2) Η κατάσταση των λογαριασμών της εταιρείας διανομής θα ισοσκελίζονται καθημερινά με την κατάσταση του κύριου λογαριασμού του cash pool θεματοφύλακα. Στην περίπτωση ενός θετικού υπολοίπου του τραπεζικού λογαριασμού θα εμβάζεται το ποσό στον εκάστοτε κύριο λογαριασμό του Cash pool θεματοφύλακα. Στην περίπτωση ενός αρνητικού υπολοίπου θα επιτυγχάνεται μια ισοσκέλιση του ποσού στο λογαριασμό της εταιρείας διανομής με έμβασμα του Cash Pool θεματοφύλακα. Οι λογαριασμοί της εταιρείας διανομής θα έχουν κατά τον τρόπο αυτό κάθε ημέρα μηδενικό υπόλοιπο.
- (3) Οι απαραίτητες τραπεζικές συμβάσεις για την σύσταση του cash pool θα υπογραφούν από κοινού από τα συμβαλλόμενα μέρη.

Υπολογισμός τόκων

- (1) Οι συμψηφιστικοί λογαριασμοί είναι τοκοφόροι λογαριασμοί. Ο υπολογισμός των τόκων πραγματοποιείται με βάση την ευρωπαϊκή μέθοδο act/360.
- (2) Τα ποσοστά υπολογισμού των τόκων για χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αναφέρονται στο παράρτημα 2. Ο Cash Pool θεματοφύλακας διατηρεί το δικαίωμα να προσαρμόσει τα περιθώρια του σε περίπτωση που μεταβληθεί το κόστος αναχρηματοδότησης που έχει αναλάβει.
- (3) Οι τόκοι ανακοινώνονται στην εταιρεία διανομής μηνιαίως και αντίστοιχα επιβαρύνουν ή απαλλάσσουν τον συμψηφιστικό λογαριασμό.

...

Ισοσκέλιση πλεονεκτήματος

(1) Η εταιρεία διανομής καλύπτει όλα τα έξοδα που προκύπτουν άμεσα από τη λειτουργία του cash pooling.

(2) Τα συμβαλλόμενα μέρη συμφωνούν ότι τα πλεονεκτήματα που θα προκύψουν τόσο για τον Cash pool θεματοφύλακα όσο και για την εταιρεία διανομής στα πλαίσια του cash pooling θα κατανέμονται μεταξύ τους δίκαια μέσω του υπολογισμού και της απόδοσης των τόκων επί των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών...».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στα πλαίσια της σύμβασης Cash pooling τηρεί τον λογαριασμό «33.11.00.0001-Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδ. Επιχειρήσεων Cash Pooling» καθώς και τον λογαριασμό 76.03.07.0000 «Τόκοι καταθέσεων Cash Pooling».

Επειδή τόσο από το περιεχόμενο της σύμβασης όσο και από την κίνηση των ως άνω λογαριασμών η οποία παρατίθεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού για τον υπό κρίση λογαριασμό «33.11.00.0001-Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδ. Επιχειρήσεων Cash Pooling» καθώς :

-ο εν λόγω λογαριασμός που τηρείται στα λογιστικά βιβλία, έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, συγκεκριμένα υφίσταται λόγω της από 01/02/2009 σύμβασης cash pool η οποία προσομοιάζει με δανεισμό και όχι με ανώμαλη παρακαταθήκη, καθώς όπως προκύπτει από το προοίμιο της σύμβασης, καταρτίσθηκε με σκοπό να επιλύσει προβλήματα ρευστότητας και οικονομικής εύρυθμης λειτουργίας του ομίλου εταιρειών της και με στόχο την ιδανική χρήση πλεονάζοντος ρευστού ή τη σύναψη όσο το δυνατόν λιγότερων δανείων των εταιρειών του Ομίλου, με πιστωτικά ιδρύματα, ήτοι κατά βάση από τη σύμβαση συνάγεται ότι πρόκειται για σύμβαση εσωτερικού δανεισμού μεταξύ των εταιρειών του ομίλου με στόχο τον περιορισμό του χρηματοδοτικού κόστους και την επίτευξη από την πλευρά της αλλοδαπής εταιρείας, υψηλότερων αποδόσεων σε σύγκριση με αυτές που θα είχε η κάθε μία εταιρεία του ομίλου ξεχωριστά λόγω του γεγονότος ότι η αλλοδαπή εταιρεία Cash Pool συγκεντρώνει τα πλεονάζοντα ταμειακά διαθέσιμα όλων των εταιρειών του ομίλου και τα διαχειρίζεται, διεκδικώντας πλεονεκτήματα από την «δεξαμενή» των χρημάτων αυτών.

-στα πλαίσια της σύμβασης πραγματοποιούνται αμοιβαίες και άμεσες καταβολές χρηματικών ποσών στα οποία ο λήπτης αποκτά κυριότητα δυνάμενος να διαθέσει αυτά κατά την απόλυτη κρίση του στα πλαίσια των συνηθισμένων εργασιών του,

-πραγματοποιούνται καταβολές και από τις δύο πλευρές, ήτοι και οι δύο συμβαλλόμενοι με τις μεταξύ τους χρηματικές καταθέσεις, δανείζουν και δανείζονται, έχουν δηλαδή και τις δύο ιδιότητες, του δανειστή και του οφειλέτη, και στην βάση αυτή εμφανίζονται είτε χρεωστικά είτε πιστωτικά υπόλοιπα των τραπεζικών συμψηφιστικών λογαριασμών και υπολογίζονται ανάλογοι τόκοι δημιουργώντας έτσι πλεονεκτήματα και για τα δύο συμβαλλόμενα μέρη από την κατανομή των τόκων αυτών.

Η εναλλαγή της ιδιότητας του δανειστή και του οφειλέτη, απεικονίζεται και στον υπό κρίση λογαριασμό καθώς από την επισκόπηση της κίνησης του διαπιστώνεται η εναλλαγή χρεώσεων και πιστώσεων.

Επειδή στην παρ.1περ.(α) του άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...» .

Επειδή στο άρθρο 22 παρ.1 περ.(κγ) του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1.Απαλλάσσονται από το φόρο:

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,».

Επειδή στην παρ.1 (α) και (β) του άρθρου 63 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Από την έναρξη ισχύος του Ν. 1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

α) για την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τις διατάξεις που αφορούν την επιβολή του φόρου αυτού στα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,

β για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα.».

Επειδή η διάταξη του άρθρου 63 § 1 περ. β του ν.2859/2000, με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, γιατί οι συμβάσεις δανείων, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου, είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες από τις συμβάσεις εν γένει πώλησης εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή και στο σκεπτικό της παρ.4 της υπ'αριθμ.4099/2013 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρεται ότι για τις συμβάσεις παροχής πιστώσεων ότι:

«... δεν εμπίπτουν στην έννοια του όρου «χορήγηση πιστώσεων» της διάταξης της περ. κγ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., γιατί δεν μπορούν να είναι αντικείμενο του φόρου αυτού. Είναι δε εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α. η σύμβαση παροχής πίστωσης, καθόσον ως παροχή υπηρεσιών, το υποκείμενο στο φόρο - δηλαδή το πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), που παρέχει τις υπηρεσίες του σε τρίτους και το οποίο αποκτά το σχετικό έσοδο από την παροχή των υπηρεσιών αυτών, στο οποίο (ακαθάριστο έσοδο - φορολογητέα αξία) υπολογίζεται ο Φ.Π.Α., για την απόδοση του οποίου είναι υπεύθυνο έναντι του δημοσίου - δεν μπορεί να θεωρηθεί εκείνος που χορηγεί την πίστωση, μια και δεν πραγματοποιεί κανένα έσοδο, αφού η περιουσία του όχι μόνο δεν αυξάνεται αλλά ελαττώνεται, έστω και προσωρινά, με το ποσό της πίστωσης που χορήγησε, ούτε άλλωστε, αυτός που λαμβάνει την πίστωση, που πραγματοποιεί μεν «οιονεί έσοδο», το οποίο όμως θα πρέπει να επιστρέψει εν καιρώ σ' εκείνον που του την παρέιχε...

Κατόπιν αυτών, αναφέροντας ο νομοθέτης στην παραπάνω διάταξη ότι απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. «η χορήγηση πιστώσεων» δεν εννοεί την ίδια τη σύμβαση για χορήγηση πίστωσης, αλλά την αμοιβή την οποία λαμβάνει αυτός που χορηγεί την πίστωση, εξαιτίας της εξυπηρέτησης (διευκόλυνσης) που παρέχει

στον λήπτη της πίστωσης. Η εν λόγω δε «αμοιβή», η οποία αποτελεί και έσοδο εκείνου που χορηγεί την πίστωση, είναι και το αντικείμενο του Φ.Π.Α., που απαλλάσσεται από το φόρο, σύμφωνα με τη μνημονευόμενη διάταξη, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αμοιβή αυτή καταβάλλεται για εξυπηρέτηση πράξης που, κατά τα προαναφερόμενα, δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α., αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 1α του Κ.Ν.Τ.Χ.. Εξάλλου, στο ίδιο τέλος χαρτοσήμου υπάγονται και οι τόκοι που απορρέουν από τη σύμβαση παροχής πίστωσης, καθώς ακολουθούν την τύχη της κύριας σύμβασης».

Επειδή κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του ν.2859/2000, προκύπτει ότι οι εν λόγω συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο του Φ.Π.Α. καθόσον η εταιρεία κατά την χορήγηση των εν λόγω πιστώσεων, δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο, ήτοι δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας καθώς δεν πρόκειται για τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι θεωρείται καταργηθείσα η επιβολή τελών χαρτοσήμου στις έντοκες πιστώσεις επικαλούμενοι τις διατάξεις των άρθρων 22 και 63 του ν.2859/2000, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή βάσει των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5 περ.(γ) του Κ.Ν.Τ.Χ. (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α'), ορθώς επιβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ.1,2 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 παρ1 και 2 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/11/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** ως εξής :

-την αποδοχή αυτής και την ακύρωση: α)της υπ'αριθμ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, β)της υπ'αριθμ...../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39 του ν.2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

γ)της υπ'αριθμ...../2017 πράξης επιβολής προστίμου Εισοδήματος άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, δ)της υπ'αριθμ...../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, **λόγω παραγραφής,**

-την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ'αριθμ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και της υπ'αριθμ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010 με τροποποίηση των πράξεων μόνο, ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Τέλη Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	0,00	0,00	0,00	0,00
Α. Καταθέσεις , αναλήψεις & δοσοληπτικοί λογαριασμοί (1%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Β. Δάνεια, τόκοι (2%)	0,00	9.018.239,56	9.018.239,56	9.018.239,56
Γ. Αγορές πωλήσεις (3%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολική αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	0,00	9.018.239,56	9.018.239,56	9.018.239,56
Τέλος χαρτοσήμου περ.Α' (1%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος χαρτοσήμου περ.Β' (2%)	0,00	180.364,79	180.364,79	180.364,79

Τέλος χαρτοσήμου περ.Γ' (3%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο τελών χαρτοσήμου	0,00	180.364,79	180.364,79	180.364,79
Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	0,00	36.072,95	36.072,95	36.072,95
Σύνολο τέλους χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	0,00	216.437,74	216.437,74	216.437,74
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης 120 %	0,00	216.437,75		0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης 120 %	0,00	43.287,54		0,00
Σύνολο πρόσθετου τέλους και ΟΓΑ	0,00	259.725,29	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ.2 του Ν.4174/2013 50%	0,00	0,00	108.218,87	108.218,87
Τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013 (51 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=37,23%)	0,00	0,00	80.579,77	80.579,77
Τελικό καταλογιζόμενο ποσό	0,00	476.163,03	405.236,39	405.236,39

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των ως άνω διαφορών χαρτοσήμου επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.2 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (51 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ	216.437,75	90.182,40	67.149,81	157.332,21	157.332,21
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	43.287,54	18.036,48	13.429,96	31.466,44	31.466,44
ΣΥΝΟΛΟ	259.725,29	108.218,87	80.579,77	188.798,65	188.798,65

ΦΑΠ για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα αξία ακινήτων	12.454.281,97	12.476.394,97	12.476.394,97	22.113,00
Φόρος	17.643,51	17.665,62	17.665,62	22,11
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		26,53		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 50%			0,00	0,00
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (51 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=37,23%)			8,23	8,23
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	17.643,51	17.692,15	17.673,85	30,34

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (51 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	26,53	0,00	8,23	8,23	8,23
ΣΥΝΟΛΟ	26,53	0,00	8,23	8,23	8,23

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 .