



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/02/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 502

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ. /22.08.2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010),

β) της υπ' αριθ./20.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./22.08.2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997 για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010) και την υπ' αριθ./20.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας 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:

Με την υπ' αριθ./22.08.2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2011 (υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010), πρόστιμο 300,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, για την οποία δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή, κατόπιν διαπίστωσης διαφορών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 22/08/2017 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ./31.03.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./20.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010, τέλη χαρτοσήμου ποσού 41.323,41€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 8.264,68€, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 49.588,09€ και εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 9.917,62€, ήτοι συνολικό ποσό 109.093,80€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ./31.03.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010. Ειδικότερα, για τη φορολογία τελών χαρτοσήμου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 ν.4174/2013 ως ευμενέστερες.
2. Μη νόμιμος ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου. Δεν υπάρχει έγγραφη σύμβαση δανείου. Επικουρικά, ο υπολογισμός είναι εσφαλμένος διότι εφαρμόστηκε ποσοστό 2% που αφορά τέλη χαρτοσήμου επί δανείου αντί του ορθού 1% που αφορά τέλη χαρτοσήμου επί ταμειακής διευκόλυνσης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«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, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας»*.

Επειδή, με την **απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς 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 έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, 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»*.

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, 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 δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν – ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.) προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων

νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2011 (υπερδωδεκάμηνη χρήση 2009 – 2010) έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., δίχως να προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής.

Επειδή, η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν.4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσε να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση την έκδοση πράξης επιβολή προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997, ως προς το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010).

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), ελλείψει 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, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010) έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 5 ν.2523/1997 και 84 παρ. 1 ν.2238/1994, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και β) το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010, δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα περί εικοσαετούς παραγραφής.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός για την πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2010), ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2010.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου 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*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28^{ης}/07/1931) ορίζεται ότι: «*Εις το κατά την παράγραφο 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε 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. Εξαιρούνται: Α. Αι συμβάσεις, εξοφλήσεις και αποδείξεις, αίτινες, κατά ρητάς διατάξεις του παρόντος νόμου, υπόκεινται εις έλασσον τέλος χαρτοσήμου..... 5. γ)[...] Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών 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 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....».

Επειδή, στο λογαριασμό 43.01 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου – Καταθέσεις εταιρών» του Π.Δ. 1123/80 (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) καταχωρούνται οι καταθέσεις των εταιρών που γίνονται για να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, μελλοντική αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση, που, μέσα σε ένα εξάμηνο, αότου οι εταίροι καταθέσουν τα σχετικά ποσά, δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, τα ποσά αυτά μεταφέρονται από τον ως άνω λογαριασμό στην πίστωση του λογαριασμού 53.14 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους» [Εμμ. Σακέλλης, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Β' έκδοση, σελ. 1272].

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία και κατά την επικρατούσα άποψη, οι καταθέσεις χρημάτων από τους μετόχους για αύξηση κεφαλαίου δεν υπόκεινται στο τέλος χαρτοσήμου 1% της παρ. 5γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, για το λόγο ότι στη διάταξη αυτή ορίζεται, ότι το εν λόγω τέλος δεν οφείλεται εάν η κατάθεση των χρημάτων ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. η οποία απαλλάσσεται νόμιμα από τα τέλη χαρτοσήμου, και τέτοια σύμβαση είναι και η αύξηση του κεφαλαίου της Α.Ε., η οποία απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 του ν.1676/1986, ως αποτελούσα αντικείμενο του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων. Υπέρ της άποψης αυτής τάσσεται και η νομολογία του ΣτΕ με το σκεπτικό ότι «...πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών δεν υπόκεινται, μετά την ισχύ των άρθρων 17 έως 31 του ν.1676/1986, σε τέλος χαρτοσήμου. Στις πράξεις αυτές περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεων χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της...» [Εμμ. Σακέλλης, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Β' έκδοση, σελ. 1270-1271].

Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθ. 1470/2002 απόφασή του αποφάνθηκε ότι: «...εγγραφή στα βιβλία ανωνύμου εταιρείας περί καταθέσεως από τους μετόχους χρημάτων για την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου απαλλάσσεται τέλους χαρτοσήμου και, άρα, δεν υπόκειται στο κατά το ως άνω τέταρτο εδάφιο του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικος αναλογικό τέλος 1%. Τέλος, μετά την εισαγωγή με τις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και

31 του Ν. 1676/1986 (Α' 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων... Υπό την αντίθετη εκδοχή, η επιβολή τέλους σε τέτοια εγγραφή, δηλαδή φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου που θα επιβληθεί κατά την αύξηση του κεφαλαίου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του Ν. 1676/1986, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της Οδηγίας 69/335/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.7.1969 περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (L-249), καθ' υποχρέωση της οποίας θεσπίσθηκαν οι διατάξεις αυτές του Ν. 1676/1986...». Η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου της κατάθεσης χρημάτων σε εμπορική εταιρεία, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, τελεί υπό την απαραίτητη προϋπόθεση της πραγματοποίησης της αύξησης αυτής. Σε περίπτωση όμως, που δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του κεφαλαίου, για οποιονδήποτε λόγο, θα πρέπει η λήπτρια των κατατεθέντων χρημάτων εταιρεία να επιστρέψει αυτά στον καταθέτη, προβαίνουσα σε σχετική εγγραφή στα βιβλία της (ΔΕΔ 1517/2017).

Επειδή, για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978).

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνολολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνα με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Φορολογική Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν.6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του ΝΣΚ).

Επειδή, οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου δανείου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1^α ή 13 παρ. 1^α του ίδιου ως άνω Κώδικα. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, θα πρέπει να

συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) να λαμβάνει χώρα κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, β) να υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού, και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, γ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται στην Ελλάδα, δ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται σε εδρεύουσα στην Ελλάδα εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση και να αποδεικνύονται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εν λόγω εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, ε) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων πρέπει να αποδεικνύονται μόνο από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων, στ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά, ζ) η κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό και η) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων, που αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, να εμφανίζονται στις εγγραφές αυτές, ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις, και όχι ως πράξεις, πραγματοποιούμενες στα πλαίσια δανειακού τρεχούμενου λογαριασμού [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα Ε.Ε., σελ. 319 – 323].

Επειδή, το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ.Υπ.Οικ. Κ8802/654/1983).

Επειδή, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου 1% υπολογίζεται επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω εταιρειών ή επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ.Οικ. Σ.6107/385/Πολ.185/1980, Εγκ.11/ 1981).

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου δεν αποδείχθηκε ότι υφίστατο σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταίρων (ΑΦΜ:.....) και (ΑΦΜ:.....), που κατέβαλαν χρηματικά ποσά, συνολικού ύψους 1.033.085,34€ ο πρώτος και 1.033.085,35€ η δεύτερη, και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου. Εκ των ανωτέρω χρηματικών καταβολών, ποσό 1.013.085,34€ ο και ποσό 1.013.085,35€ η

..... καταβλήθηκαν σε ημερομηνίες προγενέστερες της έναρξης της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου, ήτοι πριν την 01/01/2009, ενώ ποσό 20.000,00€, κατέβαλε έκαστος εντός του έτους 2009 (Λογ. 43.01 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου – Καταθέσεις εταίρων). Περαιτέρω, εκ των εγγραφέντων ποσών στο λογαριασμό 43.01, ποσό 23.642,70€ για καθέναν εκ των δύο εταίρων, μεταφέρθηκε κατά τη μετατροπή της επιχείρησης & ΣΙΑ ΟΕ σε ΕΠΕ, στις 28/12/2009, για την κάλυψη και τη διαμόρφωση του εταιρικού κεφαλαίου στο ποσό των 150.000,00€ (Λογ. 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο), όπως προκύπτει τόσο από τις εγγραφές στα βιβλία όσο και από το υπ' αριθ./30.11.2012 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλε το Δεκέμβριο του 2010 σε έκαστο των προαναφερθέντων εταίρων ποσό 30.000,00€ με την αιτιολογία «ΑΝΑΛΗΨΗ ΧΡΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΟΥΣ». Επίσης, εκ των προαναφερθεισών καταβολών, με τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος της πρώτης μετά την μετατροπή διαχειριστικής περιόδου, την 31/12/2010, ποσό 979.442,64€ για τον και ποσό 979.442,65€ για την μεταφέρθηκαν στην πίστωση του λογαριασμού 53.14 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους». Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στην από 20/06/2017 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010, η ανάληψη από τους εταίρους άλλων χρηματικών ποσών πλην αυτών που προαναφέρθηκαν και φέρουν ως αιτιολογία την ανάληψη χρημάτων (ποσού 30.000,00€ από έκαστο των εταίρων). Συνεπώς, η ανάληψη από τους εταίρους, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2010, συνολικού ποσού 60.000,00€, ως αυτό εμφανίζεται στη χρέωση του Λογ. 43.01 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου – Καταθέσεις εταίρων εμπίπτει στις διατάξεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 1%, ως ορίζεται με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, η υπ' αριθ./20.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου τροποποιείται τόσο ως προς την αξία που υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου όσο και ως προς το ύψος του συντελεστή του τέλους χαρτοσήμου και ειδικότερα, ποσό 60.000,00€ (αντί ποσού 2.066.170,69€) υπόκειται στο προβλεπόμενο από το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του ν.4755/1930 τέλος χαρτοσήμου 1% (αντί 2%) πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%, ήτοι 720,00€, ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	2.066.170,69€	60.000,00€	2.006.170,69€
Τέλη Χαρτοσήμου	41.323,41€	600,00€	-40.723,41€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	8.264,68€	120,00€	-8.144,68€

Πρόσθετα τέλη λόγω μη υποβολής	59.505,71€	864,00€	-58.641,71€
Σύνολο για καταβολή	109.093,80€	1.584,00€	-107.509,80€

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. [...] **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 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» διευκρινίσθηκε ότι: «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 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς

δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης. 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: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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. 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 την ΠΟΛ. 1003/2018 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».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων τελών επί της υπ' αριθ./20.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2010, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./20.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2010. Διαφορά τελών: 720,00€ (Τέλη χαρτοσήμου 600,00€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 120,00€)

	(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 (50) μήνες Χ 0,73% = 36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	864,00€	360,00€	262,80€	622,80€	622,80€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./27.10.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: και συγκεκριμένα:

- την ακύρωση της υπ' αριθ./22.08.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής και
- την τροποποίηση της υπ' αριθ./20.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2010) Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως προς την υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου αξία (60.000,00€) και ως προς το ύψος του συντελεστή (1%).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./22.08.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997
οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2010)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	300,00 €	0,00 €	-300,00 €

Η υπ' αριθ./20.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2010

(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη Χαρτοσήμου	41.323,41€	600,00€	-40.723,41€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	8.264,68€	120,00€	-8.144,68€
Πρόσθετα τέλη λόγω μη υποβολής	59.505,71€		-59.505,71€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		360,00€	360,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		262,80€	262,80€
Σύνολο για καταβολή	109.093,80€	1.342,80€	-107.751,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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