



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα

08.09.2017

αριθμός απόφασης 4812

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 12.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « » και το διακριτικό τίτλο « » με ΑΦΜ: που εδρεύει στη οδός αρ. Τ.Κ. κατά της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) φορολογικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Φ.Α.Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναγραφόμενη στην παράγραφο 4, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) φορολογικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, την από 14-03-2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΠΕΙΡΑΙΑ
6. Την από 26.04.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΠΕΙΡΑΙΑ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθμ/2017** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλος χαρτοσήμου ποσού 16.000,00 € , ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 3.200,00 € πλέον 23.040,00 € (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης), **ήτοι συνολικό ποσό 42.240,00 €.**

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 14/03/2017 έκθεσης Μερικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα την χρονική περίοδο 30/04/2004-29/05/2004 κατέβαλε σε τρίτα φυσικά πρόσωπα (ιδιοκτήτες διαμερισμάτων), μετρητά ύψους συνολικού ποσού 800.000,00 ευρώ, ως προκαταβολή απόκτησης αυτών, όπως αναφέρεται στις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής που εξέδωσε η εταιρεία και τα οποία ποσά έχει εγγράψει στα επίσημα βιβλία της.

Τα ποσά αυτά, συνολικό ύψος 800.000,00 ευρώ, επεστράφησαν από τα φυσικά πρόσωπα (ιδιοκτήτες διαμερισμάτων) **στην εταιρεία τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2005**, μετά την πώληση των ακινήτων σε ιδιώτες-αγοραστές, όπως ειδικότερα αναφέρεται στην από 14-03-2017 έκθεση έλεγχου Κ.Τ.Χ.

Ύστερα από το με **αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ΑΓ/2013/2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αθηνών, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ** ζήτησε και έλαβε από τα υποθηκοφυλακεία Γλυφάδας και Π. Φαλήρου, τα συμβόλαια μεταβίβασης των συγκεκριμένων ακινήτων(διαμερισμάτων).

Από τα συμβόλαια αγοραπωλησίας προέκυψε ότι τα εν λόγω διαμερίσματα δεν πουλήθηκαν στην προσφεύγουσα-ελεγχόμενη εταιρεία, αλλά σε τρίτα φυσικά πρόσωπα, (ιδιώτες αγοραστές) όπως αυτά αναφέρονται σε κάθε συμβόλαιο μεταβίβασης, με τίμημα πώλησης μικρότερο από τα ποσά που είχε καταβάλει η εταιρεία ως προκαταβολή για την απόκτηση τους.

Δεδομένου ότι τα παραπάνω χρηματικά ποσά που κατέβαλε η εταιρεία στους πωλητές των ακινήτων, έχει εγγράψει στα επίσημα βιβλία της ως προκαταβολή απόκτησης παγίων (διαμερισμάτων), τα συγκεκριμένα ακίνητα ουδέποτε αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία, τα ποσά παρέμειναν στην κατοχή των πωλητών για μεγάλο χρονικό διάστημα και πέραν από την ημερομηνία πώλησης των ακινήτων σε άλλα τρίτα πρόσωπα(ιδιώτες αγοραστές), ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν αποτέλεσαν προκαταβολές για την αγορά των συγκεκριμένων ακινήτων όπως αναγράφεται στις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής, αλλά έχουν την μορφή δανειακής σύμβασης παρόλο που δεν καταρτίστηκαν ανάλογες συμβάσεις..

Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία εκτός από το παραπάνω ποσό, το έτος 2005 έχει εγγράψει στα επίσημα βιβλία της ποσόν 950.000,00 ευρώ που κατέβαλε στον μέτοχο και Δ/ντα Σύμβουλο κων έναντι εκτέλεσης παραγγελίας εμπορικής φύσης,

Για το ποσό των 950.000,00 η προσφεύγουσα στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 57-61(οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών) του Ν.4446/2016 υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ την Α/Α/2017 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου(1%) πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του τέλους(20%), με συνολικό ποσόν οφειλής (τέλη χαρτοσήμου, ΟΓΑ χαρτοσήμου πλέον προσαυξήσεων) ποσόν 14.592,00 €, για συναλλαγή-πράξη ταμειακής διευκόλυνσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση-επανεξέταση της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004,προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος έλεγχος σε περαιωμένη χρήση, χωρίς συμπληρωματικά στοιχεία.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για τη χρήση 2004.
- 3.Μη νόμιμη έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τ.Χ. μετά τη λήξη της χρονικής διάρκειας της εντολής έλεγχου.
- 4.Μη νόμιμος χαρακτηρισμός των κρινόμενων προκαταβολών ως συμβάσεων δανείων
5. Μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης σε ποσοστό 120% του επιβαλλομένου τέλους Χαρτοσήμου.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου έλεγχου σε περαιωμένη χρήση, χωρίς συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3259/2004 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α 194/25.09.2008) ορίζεται ότι:

Άρθρο 7 Περαιώση υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων

«1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους.»

και με τις διατάξεις **του άρθρου 9 Διαδικασία περαίωσης ορίζεται ότι:**

5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, **σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, **εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου** και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ρύθμιση φορολογικών υποθέσεων του ν.3697/2008 ορίζεται ότι:

θ. Η παράγραφος 4 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής:

"4. Ο ενδιαφερόμενος αποδέχεται τη βεβαίωση και καταβολή της συνολικής οφειλής φόρου που προκύπτει από το ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ του άρθρου 9, χωρίς να συμψηφίζεται ή να εκπίπτει ο φόρος που βεβαιώθηκε με βάση τις οικείες δηλώσεις που υποβλήθηκαν ή τα ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου που βεβαιώθηκαν με βάση απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Απεναντίας, συμψηφίζεται το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) ή τριάντα τοις εκατό (30%) ή δέκα τοις εκατό (10%), κατά περίπτωση, της διαφοράς κύριου και πρόσθετου φόρου που τυχόν έχει βεβαιωθεί λόγω άσκησης προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Αν το ποσό που βεβαιώθηκε λόγω άσκησης προσφυγής είναι μεγαλύτερο του ποσού που προκύπτει από το ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ, τότε η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται."

ι. Η παράγραφος 5 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής:

"5. Με την υπογραφή της προβλεπόμενης από την παράγραφο 4 του άρθρου 9 πράξης, καταβάλλεται υποχρεωτικά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της συνολικής οφειλής φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Β.Σ. που περαιώνονται με τις παρούσες διατάξεις."

Επειδή, από το υπ. αρ./2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης υπόθεσης βάσει ν.3697/2008 που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι με την υπ.αριθμ...../2008 πράξη αποδοχής, αποδέχτηκε την συνολική οφειλή για την περαίωση των οικονομικών ετών 2004-2007.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα »

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι:

«"2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμό 877/2002 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήματος) Φορολογία εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Άρθρα 66, 68, Ν.2198/1994, Άρθρο 14).

« **Ι. Φορολογικός έλεγχος. Συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων:** Η φορολογική αρχή δικαιούται, και σε περίπτωση που έχει εκδοθεί φύλλο ελέγχου και τούτο έχει καταστεί οριστικό ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) του φορολογούμενου, να εκδώσει και να κοινοποιήσει συμπληρωματικό φύλλο, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν μεταγενεστέρως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου είναι ανώτερο από το εισόδημα που έχει περιληφθεί στο αρχικό φύλλο ελέγχου.

II. Συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι: επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης υπηρεσίας, αρμοδίας να διεξάγει σχετικές έρευνες, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ότι ήταν εικονικά τα τιμολόγια που έχει εκδώσει ο φορολογούμενος. Τα στοιχεία αυτά θεωρούνται συμπληρωματικά, αφού μετά την αποκάλυψη της εικονικότητας έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο, παρότι είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

III. Σύνταξη έκθεσης ελέγχου: Η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ή συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου συνεκτιμώντας και τα ανωτέρω έγγραφα. Η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής δεν έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει εγγράψει στα βιβλία της, την διαχειριστική χρήση 2004 ποσά που κατέβαλε σε τρίτα φυσικά πρόσωπα ως προκαταβολή για αγορά ακινήτων και συγκεκριμένα

α) Προκαταβολή συνολικό ποσόν 280.000,00 στην κα ΑΦΜ:

β) Προκαταβολή συνολικό ποσόν 100.000,00 στον κόν ΑΦΜ:

β) Προκαταβολή συνολικό ποσόν 420.000,00 στον κόν ΑΦΜ:

όπως ειδικότερα αναφέρεται στην από 14-03-2017 έκθεση Μερικού έλεγχου Τελών Χαρτοσήμου.

Επειδή, ύστερα από το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ΑΓ/2013/2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αθηνών, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ το υπ.αρ...../2005 συμβόλαιο της Συμβ/φου Αθηνών, το υπ.αρ...../2004 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβ/φου Αθηνών, το υπ.αρ...../2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβ/φου Αθηνών, (τα οποία ζήτησε με τα αρ.πρωτ...../2016 έγγραφο της προς το υποθηκοφυλακείο Π. Φαλήρου και τα υπ.αρ..... &/2016 έγγραφα της προς το υποθηκοφυλακείο Γλυφάδας και έλαβε) από τα οποία συμβόλαια προκύπτει ότι τα ακίνητα δεν πουλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία αλλά σε τρίτα φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες-αγοραστές), το τίμημα πώλησης ήταν μικρότερο των ποσών των φερόμενων ως προκαταβολών για την αγορά των ακινήτων, τα δε ποσά επεστράφησαν από τους κατόχους(πωλητές) των ακινήτων στην

εταιρεία αρκετό διάστημα μετά την πώληση των ακινήτων, τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2005 όπως προκύπτει από την κίνηση του λογ.38.00.000 χρηματικά διαθέσιμα της εταιρείας και αναφέρεται στην από 14-03-2017 έκθεση έλεγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου έλεγχου σε περαιωμένη χρήση, χωρίς συμπληρωματικά στοιχεία είναι νόμω αβάσιμος και απορριπτέος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για τη χρήση 2004.

Επειδή, στη παρ. 11 του άρθρου 72 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015) του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζεται :

«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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

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 αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ εξέδωσε την προσβαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2004 στις 14-03-2017 και κοινοποίησε την εν λόγω πράξη στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 16-03-2017, εντός των περιοριστικών προθεσμιών του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου,

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου για τη χρήση 2004, είναι νόμω αβάσιμος, αναπόδεικτος και απορριπτέος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τ.Χ. μετά τη λήξη της χρονικής διάρκειας της εντολής έλεγχου.

Επειδή με την αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"». Σας παρέχουμε τις απαραίτητες ερμηνευτικές οδηγίες για την «ορθή» και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων που αναφέρονται στο παραπάνω θέμα.

Άρθρο 25

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

Επειδή, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ εκδόθηκε η υπ. αριθ.661/30-12-2015 αρχική εντολή έλεγχου με διάρκεια έλεγχου έως 31-12-2016, η οποία στις 14-12-2016 ανανεώθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με την υπ.αριθ.661/2/2016 εντολή έλεγχου δίνοντας 1^η παράταση έως 30-06-2018 σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΔΕΛ 10609048/02-05-2014 για την εφαρμογή του άρθρου 25 του Ν.4174/2013, όπως αναφέρεται στο από 26-04-2017 υπηρεσιακό σημείωμα της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.)

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240) και ημερομηνία κατάθεσης στην Βουλή την 12.12.2016 , ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις

της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.».

Επειδή, η προθεσμία της παρ. 5 παρατάθηκε μέχρι τις 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α΄ 7/24.1.2017).

Επειδή, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, κοινοποιήθηκε στις 08.12.2016 (πριν την ημερομηνία κατάθεσης στη Βουλή του ν.4446/2016) στην ελεγχόμενη επιχείρηση το με.αριθ...../08-12-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (Άρθρο 28 ν.4174/2013 και της ΔΕΛ. Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 ΦΕΚ Β΄3366/31.12.2013) στο οποίο η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε έγγραφο με τις απόψεις της μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία ,όπως αναφέρεται (σελ.25-26) στην από 14-03-2017 έκθεση έλεγχου Κ.Τ.Χ.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη στις 14-03-2017 μετά την 07-02-2017, ημερομηνία όπως παρατάθηκε με το άρθρο 58 του ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α΄ 7/24.1.2017).

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός των περιοριστικών προθεσμιών του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τ.Χ. μετά τη λήξη της χρονικής διάρκειας της εντολής έλεγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον οι εν λόγω προθεσμίες είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές για την Φορολογική Διοίκηση.

4. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου χαρακτηρισμού των κρινόμενων προκαταβολών ως συμβάσεων δανείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι:

Άρθρο 806: Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη της **παραγράφου 5 περίπτωση γ εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15** του Κ.Ν.Τ.Χ.(ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931)**όπως αντικαταστάθηκε με την διάταξη του άρθρου 43 του ν.1041/1980**, ορίζεται ότι:

« Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως η αναλήψεως χρημάτων υπό των εταίρων η μετόχων η άλλων προσώπων προς η από εμπορικώς εν γένει εταιρείας η επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβαση, πράξη κλπ υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου η απαλλαγείσαν νομιμώς των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 & 1 περ.γ' του Ν.4169/1961(ΦΕΚ Α'81) ορίζεται ότι τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957(ΦΕΚ Α' 131)ορίζεται ότι:

«η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων ,πράξεων κλπ εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την συμβασιν, πραξιν κλπ λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ητις και υποβάλλεται εις το οικειον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου προκειμένου περί συμβάσεων δανείου, για τις οποίες δεν καταρτίστηκε έγγραφο απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου ΣτΕ2047/1978 και απαιτείται οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν κατά το νόμο, την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις ΣτΕ1701/90,1666/91,314/87,2683/1988 και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ΣτΕ2761/1982 η «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές-πιστωτές» καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης ΣτΕ1288/1989.

Συνεπώς, τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία, η οποία λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση ΣτΕ190/2009,2911/1993,2134/1987.

Επειδή, η εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣΤΕ 190/2009,2134/1987)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία **κατέβαλε χρηματικά ποσά σε τρίτα φυσικά πρόσωπα ως προκαταβολή για αγορά ακινήτων** και συγκεκριμένα:

α. Συνολικό ποσόν 280.000,00 ευρώ στην ΑΦΜ:για αγορά διαμερίσματος στην οδό αρ....., Δήμου

(Απόδειξη Πληρωμής Νο/2004 ποσόν 100.000,00 € & Α.Π.//2004 ποσόν 180.000,00 €)

β. Συνολικό ποσόν 100.000,00 ευρώ στον ΑΦΜ:για αγορά διαμερίσματος στην οδό αρ..... Δήμου (Απόδειξη Πληρωμής Νο/2004

γ. Συνολικό ποσόν 420.000,00 ευρώ στον ΑΦΜ:για αγορά διαμερίσματος στην οδό αρ..... Δήμου (Απόδειξη Πληρωμής//2004 ποσόν 200.000,00 € & Α.Π.//2004 ποσόν 220.000,00 €)

τις οποίες καταβολές (ταμειακές πράξεις) έχει εγγράψει στα βιβλία της με χρέωση (πιστωτές διάφοροι-λοιπες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ευρώ) του λογ., λογ., λογ.και στην συνέχεια (31/12/2004) μεταφορά στους λογ., προμηθευτές παγίων αντίστοιχα, όπως αναφέρεται (σελ.20 & 22) στην από 14-03-2017 έκθεση έλεγχου Κ.Τ.Χ.

Επειδή, από τα συμβόλαια μεταβίβασης(πώλησης) των παραπάνω ακινήτων προκύπτει ότι **τα εν λόγω ακίνητα δεν πουλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία αλλά σε τρίτα φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες-αγοραστές)** και συγκεκριμένα:

α. Με το υπ.αριθ...../2004 συμβόλαιο της Συμβ/φου Αθηνών το ακίνητο (διαμέρισμα) στην οδό αρ....., Δήμου **πουλήθηκε** στον ΑΦΜ **αντί τιμήματος 109.279,61 €, μικρότερο του ποσού των 280.000,00 € φερόμενο ως προκαταβολή στην κα** ΑΦΜ:

β. Με το υπ.αριθ...../2005 συμβόλαιο της Συμβ/φου Αθηνών
το ακίνητο (διαμέρισμα) στην οδό αρ..... Δήμου
πουλήθηκε στον ΑΦΜ **αντί τιμήματος 56.692,26 €**,
μικρότερο του ποσού των 100.000,00 € φερόμενο ως προκαταβολή στον κον
..... ΑΦΜ

γ. Με το υπ.αριθ...../2005 συμβόλαιο της Συμβ/φου Αθηνών
το ακίνητο (διαμέρισμα) στην οδό αρ..... Δήμου
πουλήθηκε στον ΑΦΜ και στην
ΑΦΜ **αντί τιμήματος 237.062,96 €**, μικρότερο του ποσού των 420.000,00 €
φερόμενο ως προκαταβολή στον κον ΑΦΜ

Επειδή, οι πωλητές των ακινήτων **επέστρεψαν στην προσφεύγουσα εταιρεία** τα χρηματικά ποσά τα οποία έχει εγγράψει στα επίσημα βιβλία της και συγκεκριμένα:

α. Στις 07-10-2005 επιστροφή προκαταβολής από τον **ποσόν**
100.000,00 €

β. Στις 14-10-2005 επιστροφή προκαταβολής από τον **ποσόν**
420.000,00 €

γ. Στις 31-10-2005 επιστροφή προκαταβολής από την **ποσόν**
280.000,00 €

όπως προκύπτει από την κίνηση της καρτέλας λογαριασμού χρηματικά διαθέσιμα(κωδ.38.00.000) που προσκομίζει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και αναφέρεται (σελ.22).στην από 14-03-2017 έκθεση έλεγχου τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, από τα συμβόλαια πώλησης προκύπτει ότι τα ακίνητα, για τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλε τα ποσά ως προκαταβολές στους κατόχους αυτών, δεν πουλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία και οι επιστροφές των ως άνω φερόμενων ως προκαταβολών για την αγορά ακινήτων ποσών, πραγματοποιήθηκαν αρκετό καιρό μετά την πώληση των ακινήτων στα τρίτα πρόσωπα(ιδιώτες αγοραστές) ήτοι τον μήνα Οκτώβριο 2005,σε αντίθεση με το ευλόγως αναμενόμενο, συνήθως συμβαίνουν κατά κοινή πείρα, ήτοι της σύντομης επιστροφής προκαταβολής σε περίπτωση μη πραγματοποιηθείσας πώλησης.

**Επειδή, στα πλαίσια των εγγραφών η απαίτηση της εταιρείας είχε τότε καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας με εγγραφή χρέωσης (πιστωτές διάφοροι - Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ευρώ) στον λογ., στον λογ.
..... και στον λογ., όπως**

αναφέρεται(σελ.20) της από 14-03-2017 έκθεση έλεγχου Κ.Τ.Χ ,συνάγεται ότι οι εγγραφές που διενέργησε η εταιρεία στα βιβλία της ως προκαταβολή για την αγορά των συγκεκριμένων ακινήτων, χωρίς να αγοράσει τα ακίνητα, δεν αποτελούν προκαταβολές για την αγορά παγίων αλλά εγγραφές ταμειακής διευκόλυνσης προς τα τρίτα πρόσωπα.

Επειδή, σύμφωνα την διάταξη της παρ.5 περίπτωση γ εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ. κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών η επιχειρήσεων (Ο,Ε, Ε.Ε., ΕΠΕ, Α.Ε. κοινοπραξιών, κερδοσκοπικών συνεταιρισμών κλπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους η μετόχους η άλλα πρόσωπα προς αυτές η αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%.Το τέλος αυτό οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμία προϋπόθεση η καμία επιφύλαξη(Υπ.Οικ.Κ.8802/654/1983) Διευκρινίζεται ,ότι, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, η ανάληψη χρημάτων δεν αναφέρεται στην ανάληψη από τον εταίρο, μέτοχο, η τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς χρημάτων, η οποία στην περίπτωση αυτή επέχει θέση εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης, άλλα στην «ανάληψη χρημάτων» ως αυτοτελή η πράξη με την έννοια της χορήγησης το πρώτον χρημάτων από την εταιρεία η την επιχείρηση στον εταίρο, μέτοχο η τρίτο προς διευκόλυνση τους. Επίσης κατά την κατάθεση δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από τον νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο και συνεπώς η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό. Σημειώνεται ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης, σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται εκ του λόγου αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη

νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι , << Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής , έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την>>.

Ύστερα από τα παραπάνω τροποποιούμε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου δανείου και προσδιορίζομαι τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ(20%) ταμειακής διευκόλυνσης του ποσού των 800.000,00 ευρώ ως εξής:

Τέλος Χαρτοσήμου (800.000,00 ευρώ χ 1%)	ποσόν	8.000,00	ευρώ
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ (20%) επί του τέλους (8.000,00 χ 20%)	ποσόν	1.600,00	ευρώ
Σύνολο	ποσόν	9.600,00	ευρώ
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ λόγω μη δήλωσης(120%)	ποσόν	11.520,00	ευρώ
Γενικό Σύνολο	ποσόν	21.120,00	ευρώ

5. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης σε ποσοστό 120% του επιβαλλομένου τέλους Χαρτοσήμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 17 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα επιχείρηση των προσβαλλόμενων πράξεων: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων του ν.2523/1997 ορίζεται:

Άρθρο 1 παρ.1 περ. γ.

« Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

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

Άρθρο 2 παρ.1,3 και 4

« 1.Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

Άρθρο 3

«Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου.

Επειδή οι πρόσθετοι φόροι που αναγράφονται στην προσβαλλόμενη πράξη έχουν ορθώς υπολογισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1,2 και 3 του ν.2523/1997 και σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.17 του ν.4174/2013.

Επειδή, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή έπρεπε να εφαρμόσει το άρθρο 58 ν.4174/2013 και όχι τις διατάξεις του ν.2523/1997 για τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου ,ναι μεν στο δίκαιο των φορολογικών κυρώσεων μεταγενέστερη ρύθμιση με την οποία αντιμετωπίζεται επιεικέστερα φορολογική παράβαση σε σύγκριση με την αντίστοιχη προϊσχύουσα ρύθμιση, εφαρμόζεται αναδρομικά, καταλαμβάνουσα και φορολογικές παραβάσεις που διαπράχθηκαν προ της έναρξης ισχύος της, πλην όμως αυτό δεν ισχύει πάντα και δίχως όρους, αλλά μόνον εφόσον δεν υπάρχει ρητή επιφύλαξη περί εξακολούθησης της εφαρμογής της προγενέστερης δυσμενέστερης ρύθμισης επί φορολογικών παραβάσεων που

διαπράχθηκαν προ της έναρξης ισχύος της μεταγενέστερης επεικέστερης ρύθμισης, πράγμα το οποίο όπως προκύπτει από το άρθρο 72 παρ.17 του ν.4174/2013 δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης σε ποσοστό 120% του επιβαλλομένου τέλους Χαρτοσήμου, νόμω αβάσιμος, αναπόδεικτος και απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 12-04-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «» και το διακριτικό τίτλο «» με ΑΦΜ: και την **τροποποίηση** της υπ. αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) **συνολικό ποσόν 21.120,00 €**, του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Τέλη Χαρτοσήμου	Διαχ. χρήση 2004	Συνολικό ποσόν	17.600,00 €
Εισφορά ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	Διαχ. χρήση 2004	Συνολικό ποσόν	3.520,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.