



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 16-12-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1570

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «- » – **Α.Φ.Μ.**κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 β) της από Έκθεσης Ελέγχου χαρτοσήμου με ημερομηνία θεώρησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. γ) του από προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 δ) του με αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ε) της από 23/08/2013 και με ημερομηνία θεώρησης 24-09-2013 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ του ΠΔ 186/1992 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος ΠΔ Αν. Μακεδονίας-Θράκης –Τμήμα Ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας « » – Α.Φ.Μ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης τέλη χαρτοσήμου ύψους 30.000,00 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 6.000,00 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης ύψους 36.000,00 € και πλέον πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 7.200,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 79.200,00 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στα οικ. έτη 2012 και 2013 (διαχειριστικές περίοδοι 01/01/2011-31/12/2011, 01/01/2012-31/12/2012) από την Δ.Ο.Υ., με βάση την από 24/09/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ΠΔ 186/1992 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος ΠΔ Αν. Μακεδονίας-Θράκης –Τμήμα Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 28 του Ν. 4174/13, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος ΠΔ Αν. Μακεδονίας-Θράκης –Τμήμα Ελέγχου προς την Δ.Ο.Υ.(αριθ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ.) με το οποίο διαβιβάστηκε η από 24/09/2013 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), που αφορά σε επιτόπιο έλεγχο για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 και του Ν. 2859/2000 (Κ. ΦΠΑ) στην προσφεύγουσα επιχείρηση επιχ/ση κατόπιν σχετικής εντολής ελέγχου.

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκε ως προς την προσφεύγουσα επιχ/ση, μεταξύ άλλων, η μη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. και συγκεκριμένα: α) η διενέργεια ταμειακής εγγραφής στις 31/05/2012 χωρίς την ύπαρξη του προβλεπόμενου ταμειακού παραστατικού και β) διαπίστωση πιστωτικού υπόλοιπου στον λογ/σμό 38.00 «Ταμείο» στις 31/07/2012.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. και με βάση την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Στις 31-05-2012 πιστώθηκε ο λογαριασμός 38.00.00.000 Ταμείο με το ποσό των 3.000.000,00 ευρώ με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 33.09.00.002 «». Η αιτιολογία είναι «». Για την ανωτέρω ανάληψη μετρητών από την Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ) κα δεν παρουσιάστηκε κανένα δικαιολογητικό εγγραφής.
- Για την ανωτέρω ανάληψη 3.000.000,00 ευρώ από το ταμείο της εταιρείας από την Πρόεδρο του ΔΣ δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας χαρτοσήμου στην αρμόδια ΔΟΥ και δεν έχει καταβληθεί ο σχετικός φόρος.
- Στον δοσοληπτικό λογαριασμό της Προέδρου του ΔΣ κας (ΓΛ 33.09.00.002) πέραν των 3.000.000,00 που ανέλαβε από το ταμείο στις 31-05-2012 περιλαμβάνεται και ποσό 125.350,00 ευρώ που εμφανίζεται προερχόμενο από προηγούμενη του 2011 χρήση (από απογραφή). Για το ποσό αυτό δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο και δεν ήταν δυνατόν να εντοπιστεί πότε έγινε η ανάληψη και τι ακριβώς αφορά.

Από επισκόπηση του ισοζυγίου, Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών Ιουλίου 2012 (σελίδες 7908-7910) παρατηρήθηκε ότι στις 31/07/2012 ο λογαριασμός ΓΛ 38.00.00.000 «Ταμείο» έχει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 523.400,26 ευρώ.

Η προσφεύγουσα στο με αριθμό πρωτοκόλλου γραπτό υπόμνημα που κατέθεσε στο Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακεδονίας-Θράκης ισχυρίστηκε, σχετικά με την ανάληψη των 3.000.000,00 ευρώ από το ταμείο της επιχείρησης, ότι αφορά σε συμφωνία αγοράς χαρτοφυλακίου εγγράφων της προέδρου ΔΣ κας το οποίο ονομαστικά ανήκει στην κα Σαμέρκα αλλά ουσιαστικά ανήκει στην «» χωρίς να διευκρινίζεται πως αυτό είναι δυνατόν.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η πρόεδρος του ΔΣ έκανε ανάληψη ποσού 3.000.000,00 ευρώ από το ταμείο της προσφεύγουσας στις 31-05-2012 χωρίς την ύπαρξη σχετικής πράξης ή σύμβασης.

Το ποσό των 3.000.000,00 ευρώ κρίθηκε από την Δ.Ο.Υ ως ταμειακή διευκόλυνση και καταλογίστηκε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών 20% κατ' εφαρμογή της παρ. 5 γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου με την συμπροσβαλλόμενη έκθεση έλεγχου, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου και του Σημειώματος Διαπιστώσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καθώς και της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακεδονίας-Θράκης επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Καθυστέρηση στην έκδοση της παραπάνω πράξης που οφείλεται αποκλειστικά σε αδράνεια της ελεγκτικής φορολογικής Αρχής.
- 2) Η καθυστέρηση αυτή αντίκειται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης είναι μία πράξη νομικά εσφαλμένη, δικαϊκά μη αποδεκτή και ηθικά αποδοκιμαστέα.

Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους περί καθυστέρησης στην έκδοση της πράξης από την ελεγκτική φορολογική αρχή, ως αντικείμενης στην αρχή της χρηστής διοίκησης

Επειδή 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 σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07- 1931]: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικός εν γένει εταιρείας 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 περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος».

Επειδή ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης. Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε καταθέσεις, που γίνονται από τον ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης στην ίδια του την επιχείρηση, γιατί, στην περίπτωση αυτή, δεν συνάπτεται καμιά συμβατική σχέση, αφού με αυτόν δεν συμβάλλεται κανένα άλλο πρόσωπο.

2) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983).

3) Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994). Συνεπώς, αναλήψεις χρημάτων, που είχαν γίνει από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, οι οποίες (αναλήψεις) προκύπτουν όχι από επίσημα βιβλία της εταιρείας, αλλά από πρόχειρες καταστάσεις, δεν υποβάλλονται στο τέλος χαρτοσήμου της ανωτέρω διάταξης (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

4) 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.

5) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996).

Επειδή, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

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). [Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23α του Κ.Ν. 2190/1920, απαγορεύεται απολύτως η χορήγηση δανείων, για οποιονδήποτε σκοπό, από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στα πρόσωπα, που ασκούν έλεγχο επί της εταιρείας, στους συζύγους και στους συγγενείς των προσώπων αυτών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι του τρίτου βαθμού, καθώς και στα νομικά πρόσωπα (π.χ. εταιρείες), που ελέγχονται από τους ανωτέρω. Η παρά τον νόμο χορήγηση των ανωτέρω δανείων καθιστά τις συμβάσεις αυτές αυτοδικαίως άκυρες (και Α.Π. 627/ 1974). Σημειώνεται, ότι οι δανειακές αυτές συμβάσεις δεν καθίστανται έγκυρες, έστω και αν η Γενική Συνέλευση της εταιρείας παράσχει τη σχετική άδεια ή τις εγκρίνει. Επισημαίνεται, επίσης, ότι δεν απαγορεύεται από το νόμο η αντίστροφη περίπτωση, δηλαδή, η χορήγηση δανείων ή η πραγματοποίηση προσωρινών χρηματικών καταθέσεων από τα παραπάνω πρόσωπα στην ανώνυμη εταιρεία, καθόσον οι πράξεις αυτές λειτουργούν προς όφελος της εταιρείας. (Φορολογία Χαρτοσήμου, Παναγιώτη Θ. Ρέππα, εκδ. Σάκουλα 2007, σελ. 225).

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου η πρόεδρος του ΔΣ της προσφεύγουσας έκανε ανάληψη ποσού 3.000.000,00 ευρώ από το ταμείο της ελεγχόμενης με ΑΦΜ την 31-05-2012 χωρίς την ύπαρξη σχετικής πράξης ή σύμβασης.

Επειδή για την ανωτέρω ανάληψη 3.000.000,00 ευρώ από το ταμείο της εταιρείας από την Πρόεδρο του ΔΣ δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας χαρτοσήμου στην αρμόδια ΔΟΥ και δεν έχει καταβληθεί ο σχετικός φόρος.

Επειδή στο άρθρο 9Α (το οποίο προστέθηκε στον Ν. 2523/97 με το άρθρο 81 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α)) που επικαλείται η προσφεύγουσα αναφέρονται τα εξής: «*Επιβολή προστίμου κατά τη διάρκεια ελέγχου 1. Όταν τα ελεγκτικά όργανα κατά τη διάρκεια διενέργειας ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία διαπιστώσουν παραβάσεις οι οποίες αποδεικνύονται με αντικειμενικά δεδομένα, δεν οφείλονται σε υποκειμενική συμπεριφορά του επιτηδευματία και η βαρύτητα, οι συνθήκες τελέσεως της παραβάσεως και οι λοιπές περιστάσεις δεν ασκούν επιρροή στο νόμο του επιβλητέου προστίμου, συντάσσουν επί τόπου έκθεση ελέγχου και εκδίδουν απόφαση επιβολής προστίμου τις οποίες επιδίδουν άμεσα στον υπόχρεο. Αν αυτός αρνηθεί να παραλάβει τις πράξεις, διενεργούν θυροκόλληση στο κατάστημα και συντάσσουν σχετικό πρακτικό.*

2. Οι παραβάσεις για τις οποίες εκδίδονται άμεσα έκθεση ελέγχου και απόφαση επιβολής προστίμου είναι ιδίως: α) Μη επίδειξη των πρόσθετων βιβλίων.... β) Μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία... γ) Μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών... δ) Μη έκδοση τιμολογίου ή δελτίου αποστολής.... ε) Μη έκδοση φορτωτικής».

Επειδή στην ερμηνευτική του ΠΟΛ 1092/14-06-2010 που εκδόθηκε περιλαμβάνεται «Επισήμανση» όπου αναφέρεται ότι: «α) ότι οι παραπάνω περιπτώσεις παραβάσεων για τις οποίες

θα πρέπει να εκδίδεται άμεσα η Απόφαση Επιβολής Προστίμου είναι ενδεικτικές, χωρίς να αποκλείεται η άμεση έκδοση της ΑΕΠ και επί διαπίστωσης άλλων παραβάσεων πλην των ανωτέρω, εφόσον βέβαια καλύπτονται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 (διαπίστωση στην επαγγελματική εγκατάσταση κ.λπ., β) ότι και για την άμεση έκδοση της ΑΕΠ επί διαπίστωσης των πιο πάνω παραβάσεων πρέπει να συντρέχουν υποχρεωτικά οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 (διαπίστωση της παράβασης στην επαγγελματική εγκατάσταση, αδιαμφισβήτητο της παράβασης). Έτσι, π.χ., επί μη επίδειξης των πρόσθετων βιβλίων θα πρέπει να ερευνώνται και άλλοι παράμετροι, όπως αν έχει θεωρηθεί – τηρηθεί το πρόσθετο βιβλίο.» Επίσης στην παρ. 1 του άρθρου 81 της παραπάνω ΠΟΛ ορίζεται ότι: «.....γ) οι παραβάσεις αυτές πρέπει να στηρίζονται σε αντικειμενικά δεδομένα και να είναι αδιαμφισβήτητες ώστε ο καταλογισμός τους να μην επηρεάζεται από την υποκειμενική συμπεριφορά του υπόχρεου και από την παροχή διευκρινίσεων εκ μέρους του που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το είδος της παράβασης και το ύψος του επιβλητέου προστίμου.»

Επειδή στην παράγραφο 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «17. 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 στο άρθρο 1 παρ. 1 και 2 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

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

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

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

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης».

Επειδή στο άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις

εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται. [Η παρ. 4 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρου 26 Ν. 3943/2011]».

Επειδή στο άρθρο 3 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου. Επίσης, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές».

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το “πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες”, που “όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου”, προβλέφθηκε, ωστόσο, “επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος”. Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. (ΣΤΕ 2904/2015).

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ’ αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α` 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του

Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως ... υπό ... δικαστηρίου ..., το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...». Ενόψει του ότι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, θεμιτώς δε με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου, και δεδομένου ότι η σχετική πράξη της φορολογικής αρχής είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, την οποία εξέδωσε η διοικητική αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, δεν στερείται δε ο ενδιαφερόμενος του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο δεν διαθέτει εξουσία επιμέτρησης του πρόσθετου φόρου, που δεν ανήκει στην αρμοδιότητα της αρχής, της οποίας η πράξη ελέγχεται. (ΣτΕ 2904/2015).

Επειδή στην παράγραφο 44 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994».

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε **πράξη** που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1002/14 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013» : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, **ρητές ή σιωπηρές**, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.».

Επειδή, εν προκειμένω, η Έκθεση Ελέγχου, που κοινοποιείται παράλληλα με την πράξη επιβολής προστίμου, είναι δημόσιο έγγραφο που αποτελεί πλήρη απόδειξη περί των βεβαιουμένων σ' αυτό. Συνιστά δε τη βάση των αποφάσεων των αρμόδιων φορολογικών αρχών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπει ο νόμος. Δεν συγκεντρώνει, επομένως, τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση. Περαιτέρω, το σημείωμα διαπιστώσεων κατ. αρ. 28 Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ και οι προσωρινές πράξεις επιβολής του φόρου αποτελούν μέρος της ελεγκτικής διαδικασίας, με την έννοια ότι ο ελεγχόμενος ενημερώνεται για τα αποτελέσματα του ελέγχου προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του στη φορολογική αρχή, ώστε να ληφθούν υπόψη κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής του φόρου και δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις διότι δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα. Συνεπώς, η ενδικοφανής προσφυγή απαράδεκτα στρέφεται κατά αυτών.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 21/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « » – **Α.Φ.Μ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	3.000.000,00
Χαρτόσημο με την παρούσα απόφαση	30.000,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	6.000,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής με την παρούσα απόφαση	36.000,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	7.200,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	79.200,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).