



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604562  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα

11-03-2016

Αριθμός απόφασης:

833

### **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. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

**3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον ....., κατοίκου ....., οδός ..... κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

**5. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου (ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ).**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από ..... εισήγηση του ..... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 23.516,27 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 4.703,25 € πλέον 28.219,52 € και 5.643,90 € ( πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, αντίστοιχα).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για ποσό 1.715.813,41 € το οποίο θεωρήθηκε ως δάνειο προς την ..... '.....'.

#### **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Με την υπ' αριθμ. .... πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 8.013.168 δρχ και προσαύξηση μη δήλωσης 9.615.802 δρχ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.602.634 δρχ και προσαύξηση μη δήλωσης 1.923.161 δρχ, ήτοι συνολικά 21.154.765 δρχ, επειδή το ποσό των 400.658.419 δρχ, θεωρήθηκε σύναψη δανείου προς την ..... ".....", υπό μορφή μεταχρονολογημένης επιταγής.

Κατά της ανωτέρω πράξης καταλογισμού τελών χαρτοσήμου η προσφεύγουσα κατέθεσε την υπ' αριθμ. .... προσφυγή, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου .....

Η ως άνω προσφυγή, συζητήθηκε την ..... ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου .... (τμήμα .... τριμελές), το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθμ. .... απόφασή του, με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή και ακύρωσε την παραπάνω πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, ως εκδοθείσα από αναρμόδιο όργανο.

Κατά το σκεπτικό της ως άνω απόφασης, η προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, υπογράφεται από τον Υποδιευθυντή Ελέγχου ....., στον οποίο είχε μεταβιβασθεί το δικαίωμα υπογραφής μεταξύ άλλων και των εν λόγω πράξεων, δυνάμει της υπ' αριθμό ..... ημερήσιας διαταγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., χωρίς ωστόσο να μνημονεύεται σ' αυτή η ως άνω εξουσιοδοτική απόφαση, η οποία άλλωστε δεν έχει δημοσιευτεί νομίμως στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, παρόλο που, έχει κανονιστικό χαρακτήρα και από ειδική διάταξη νόμου δεν προβλέπεται η δημόσια γνωστοποίησή της με άλλο τρόπο (ΣτΕ 2066/2007). Εν όψει αυτών, η ως άνω εξουσιοδοτική απόφαση δεν έχει λάβει νόμιμη υπόσταση, γεγονός άλλωστε που δεν αμφισβητείται από τη διάδικη φορολογική αρχή και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, αναρμοδίως υπογράφεται από όργανο το οποίο δεν είχε εγκύρως εξουσιοδοτηθεί προς τούτο και πρέπει για το λόγο αυτό που βάσιμα προσβάλλεται με το δικόγραφο πρόσθετων λόγων, όπως αυτό αναπτύσσεται με το από ..... σχετικό υπόμνημα που κατατέθηκε νόμιμα, να ακυρωθεί, παρελκόμενης της εξέτασης των λοιπών λόγων της προσφυγής, ως αλυσιτελών.

Υστερα από τα παραπάνω, εκδόθηκε η με αρ. .... εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... για νέα νόμιμη κρίση, συνεπεία της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου .... (τμήμα .... τριμελές), με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. .... Πράξη Καταλογισμού Τελών Χαρτοσήμου, κρίνοντάς την ακυρωτέα, και αναπέμποντας την υπόθεση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για νέα νόμιμη κρίση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1.** Η φορολογική Αρχή εσφαλμένα και μη νόμιμα καταλόγισε σε βάρος τέλη χαρτοσήμου δανείου «με τη μορφή μεταχρονολογημένης επιταγής», καθώς μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας «.....» ουδέποτε συνήφθη σύμβαση δανείου.

**2.** Ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 2% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και είναι αδύνατο να καταβληθεί χωρίς την οικονομική καταστροφή της εταιρείας μας, δεδομένου ότι η εταιρεία μας τα τελευταία χρόνια παρουσιάζει σταθερά μηδενικά κέρδη και τα αποτελέσματά της είναι ζημιολογικά (βλ. δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ισολογισμούς των τριών τελευταίων ετών, Σχετ. .... και ....).

**3.** Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι, κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013, δεν περιλαμβάνει στο σώμα της αυτοτελή αιτιολογία.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ..... έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου (άρθρο 15§1<sup>α</sup> Κ.Ν.Τ.Χ.) ΕΠΕΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, προκύπτουν τα παρακάτω:

“Προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην κίνηση του Λογ/σμού 33 «Χρεώστες Διάφοροι» δεδομένου ότι εμφανίζεται με τεράστια ποσά(403.723.421δρχ. και 409.183.528δρχ) στους Ισολογισμούς των ελεγχόμενων χρήσεων 1998 και 1999 αντίστοιχα, **ζητήθηκε από την ελεγχόμενη το Αναλυτικό Καθολικό όλων των βαθμιδών,του ανωτέρω λογ/σμού για τις παραπάνω χρήσεις, το οποίο όμως δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου.** Κατόπιν αυτού,ο έλεγχος προχώρησε στις ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση το Γενικό Ημερολόγιο , το Γενικό Καθολικό , το Προσωρινό Ισοζύγιο(πριν το κλείσιμο), καθώς επίσης και το βιβλίο Απογραφών-Ισολογισμού χρήσεων 1998 και 1999 και διαπίστωσε τα ακόλουθα:

α) Από το με ΑΠΘ ..... **Γενικό Ημερολόγιο** στο οποίο έχουν καταχωρηθεί οι εγγραφές της χρήσης 1998 προκύπτει ότι η ελεγχόμενη **πώλησε** στις ..... 237.280(236.000+1280) μετοχές της ..... μέσω της .....» αντί συνολικού ποσού 400.658.419 δρχ με χρέωση του αντίστοιχου Λογ/σμού **33.95.0000** όπως προκύπτει από τις εγγραφές με α/α .....και .....που έχουν καταχωρηθεί στη σελ..... του Γ ενικού Ημερολογίου.

β) Επίσης, σύμφωνα με την εγγραφή με α/α .....όπως έχει καταχωρηθεί στη σελ. .... του Γενικού Ημερολογίου στις ..... η **Α.Ε «.....» εξόφλησε** το παραπάνω ποσό των 400.658.419. δρχ με επιταγή εισπρακτέα μετ/νη της ..... (με αριθμό ..... σε διαταγή της .....) με πίστωση του Λογ/σμού **33.95.0000** σε χρέωση του Λογ/σμού **33.90.0000**. Τα ίδια αριθμητικά δεδομένα προκύπτουν και από τον αντίστοιχο Λογ/σμό του με ΑΠΘ ..... **Γενικού Καθολικού** των μηνών Μαΐου και Σεπτεμβρίου 1998(στις σελίδες .... και .....αντίστοιχα).

γ) Από το **Προσωρινό ισοζύγιο** της χρήσης 1998 προκύπτει ότι ο **Λογ/σμός 33.90.0000 «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ ΜΕΤ/ΝΕΣ»** εμφανίζει ως κίνηση περιόδου στην Χρέωση ποσό 400.658.419 δρχ. το οποίο μετέφερε στην επόμενη χρήση ως χρεωστικό υπόλοιπο. Κατά την χρήση 1999, όπως προκύπτει από το αντίστοιχο προσωρινό ισοζύγιο, ο **Λογ/σμός 33.90.0000** δεν εμφανίζει καμμία κίνηση,οπότε το ίδιο ποσό μεταφέρεται ως χρεωστικό υπόλοιπο στην επόμενη χρήση 2000.

δ) Επιπλέον, όπως προκύπτει από την απογραφή της ..... και την απογραφή της ..... και συγκεκριμένα από τις καταχωρήσεις στις σελίδες ..... και ..... αντίστοιχα του με ΑΠΘ ..... (σελ. 1-100) **βιβλίου απογραφών-ισολογισμού** οι «Επιταγές εισπρακτέες .....» εμφανίζονται με ποσό 400.658.419 δρχ.”

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου και από αυτά που προσκομίστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα παρακάτω:

α) η ημερομηνία πώλησης των μετοχών μέσω της .....» είναι η **26/05/1998**.

β) η ημερομηνία εκδόσεως της υπ’ αριθμ. .... επιταγής της ..... σε διαταγή της **Α.Ε «.....»**, είναι η **08/09/1998**.

γ) η εγγραφή εξόφλησης του τιμήματος της συναλλαγής, στα βιβλία της προσφεύγουσας από την ως άνω χρηματιστηριακή εταιρεία είναι η **14/09/1998**.

δ) η εγγραφή εξαργύρωσης (είσπραξης) της ως άνω επιταγής, στα βιβλία της προσφεύγουσας είναι η **23-10-2000**, ως το από την ίδια ημερομηνία παραστατικό της ....., με πίστωση του λογαριασμού 33.90.000 (επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες) και χρέωση του λογαριασμού διαθεσίμων, ήτοι το λογαριασμό 38.03.000 (Λογαριασμός όψεως {.....}), ως εγγραφή της ..... σελίδα .....του Γενικού Ημερολογίου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1806 της 19/20.9.88 Τροποποίηση της νομοθεσίας για τα χρηματιστήρια αξιών και άλλες διατάξεις (Α' 207), ορίζεται, ότι:  
**"Χρηματιστηριακές συναλλαγές Άρθρο 20**

1. Χρηματιστηριακές συναλλαγές κατά την έννοια του νόμου αυτού είναι μόνο:

α) Η πώληση τοις μετρητοίς, η οποία καταρτίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από την κείμενη νομοθεσία για τα χρηματιστήρια αξιών.

β) Η πώληση με ειδικές συμφωνίες, όπως, ενδεικτικά, η παράδοση των αξιών μετά την πάροδο ορισμένης προθεσμίας, το δικαίωμα εξώνησης και το δικαίωμα υπαναχώρησης ολικώς ή μερικώς με ή χωρίς ανταλλάγματα. Οι όροι και η διαδικασία σύναψης και εκτέλεσης της πώλησης με ειδικές συμφωνίες καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού, ύστερα από γνώμη της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.....

γ) Κάθε δικαιοπραξία συναφής με τη διενέργεια και την εκτέλεση των παραπάνω συμβάσεων."

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1914/1990 Εκσυγχρονισμός και ανάπτυξη του δημόσιου τομέα και της κεφαλαιαγοράς, φορολογικές ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ 178/17-12-1990)

**"Άρθρο 45. Ελάχιστο ύψος κεφαλαίου εταιρίας προκειμένου να εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, χρόνος εκκαθαρίσεως χρηματιστηριακών συναλλαγών και προσόντα υποψηφίων χρηματιστηριακών εκπροσώπων.**

§2.Η παράγραφος 1 του άρθρου 20 του ν. 3632/1928 (ΦΕΚ 137) αντικαθίσταται ως εξής:  
«Επί αγοραπωλησίας τοις μετρητοίς η παράδοση του πράγματος και η πληρωμή του τιμήματος γίνεται μέσα στις δύο εργάσιμες ημέρες που ακολουθούν την ημέρα κατάρτισης της χρηματιστηριακής συναλλαγής». Οποιαδήποτε μεταβολή του χρόνου εκκαθαρίσεως των συναλλαγών μετρητοίς γίνεται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας κατόπιν εισηγήσεως του Δ.Σ. του Χρηματιστηρίου και της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

**Άρθρο 66. Έναρξη ισχύος**

Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές.

**Επειδή**, σύμφωνα με την αριθμό 4-2005/Β/1570 απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, "στη πώληση και αγορά χρηματιστηριακών πραγμάτων, όπως μετοχών τοις μετρητοίς, η προθεσμία των δύο ημερών του άρθρου 20§1 του ν. 3632/1928, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τις ως άνω διατάξεις, ορίστηκε από 20-12-1996, σε τρεις εργάσιμες ημέρες από την ημέρα κατάρτισης της συναλλαγής προς παράδοση του πράγματος και την πληρωμή του τιμήματος των χρηματιστηριακών συναλλαγών."

**Επειδή**, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 26 Ν. 2533/1997 (ΦΕΚ 228/Α/11-11-1997), «ως χρηματιστηριακές συναλλαγές νοούνται οι συμβάσεις επί χρηματιστηριακών πραγμάτων που καταρτίζονται στο Χ.Α.Α. σύμφωνα με τους εκάστοτε ισχύοντες νόμους και κανονιστικές διατάξεις».

**Επειδή**, σύμφωνα τις διατάξεις του Ν. 5960 Περί επιταγής (ΦΕΚ Α 401/23.12.1933), ορίζεται, ότι:

**"Άρθρο 28.**

*Η επιταγή είναι πληρωτέα εν όψει. Πάσα αντίθετος μνεία θεωρείται μη γεγραμμένη. Η επιταγή εμφανιζόμενη προς πληρωμήν προ της ημέρας της σημειουμένης ως χρονολογίας της εκδόσεως αυτής είναι πληρωτέα την ημέραν της εμφανίσεως.*

“Άρθρο 29.

*Η επιταγή, η εκδοθείσα και πληρωτέα εν τη αυτή χώρα εμφανίζεται προς πληρωμήν εντός προθεσμίας οκτώ ημερών.....*

**Επειδή**, μεταχρονολογημένη επιταγή καλείται αυτή, η οποία σημειώνεται χρονολογία έκδοσης μεταγενέστερη από την πραγματική. Με τον τρόπο αυτό επιμηκύνεται η προθεσμία εμφανίσεως της επιταγής (δηλαδή το οχτάημερο), αφού αυτή ξεκινάει απ 'την αναγραφόμενη ημερομηνία έκδοσης.

Ο νόμιμος κομιστής της μεταχρονολογημένης επιταγής δικαιούται όμως να την εμφανίσει και πριν από την αναγραφόμενη ημερομηνία (αναληθή) ημερομηνία έκδοσης. Και στην περίπτωση αυτή, αν η πληρώτρια τράπεζα δεν την πληρώσει λόγω έλλειψης αντικρύσματος στο λογαριασμό του εκδότη, ο κομιστής δικαιούται να ζητήσει την σφράγιση της επιταγής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2717 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ορίζεται, ότι:

Άρθρο 144. Αντικείμενο απόδειξης

*§2. Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη αυτεπαγγέλτως, και χωρίς να διατάζει απόδειξη, τα πραγματικά γεγονότα που είναι τόσο κοινώς γνωστά ώστε να μην υπάρχει εύλογη αμφιβολία ότι είναι αληθινά (πασίδηλα), καθώς και εκείνα που είναι γνωστά σε αυτό από προηγούμενη δικαστική του ενέργεια.*

*§3. Τα διδάγματα της κοινής πείρας λαμβάνονται υπόψη, από το δικαστήριο, αυτεπαγγέλτως.*

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει, ότι η πραγματοποιηθείσα αγοραπωλησία μετοχών δεν ήταν τοις απολύτου μετρητοίς, ορθά ο φορολογικός έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και την κοινή πείρα, ότι οι χρηματιστηριακές συναλλαγές αγοραπωλησίας μετοχών, αφορούν σε τίμημα απολύτου μετρητοίς, και ότι η είσπραξη της ως άνω επιταγής, δεν έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί επιταγής, η πράξη (δοσοληψία) αυτή συνιστά ουσιαστικά δάνειο προς την ..... «.....» που είναι και ο μοναδικός μέτοχος της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν χρησιμοποίησε ούτε εισέπραξε άμεσα την εν λόγω επιταγή ποσού 400.658.419 δρχ αλλά μετά από χρονικό διάστημα δύο και πλέον ετών περίπου, ήτοι την 23/10/2000 (ως προσκομιζόμενα παραστατικά, και τη μη εμφάνιση στην απογραφή της 31/12/2000 και κατ' επέκτασιν στον αντίστοιχο Ισολογισμό).

Εξάλλου, σύμφωνα με την υπ αριθ. 1512/2006 Απόφαση του ΑΠ, “η μεταχρονολογημένη επιταγή είναι έγκυρη και μπορεί να εμφανισθεί προς πληρωμή και πριν από την ημερομηνία, που αναγράφεται σε αυτήν ότι εκδόθηκε, αφού είναι πάντοτε πληρωτέα «εν όψει»”.

Δηλαδή, η προσφεύγουσα κράτησε την επιταγή δύο και πλέον έτη μέχρι να τη ρευστοποιήσει, γεγονός ασυνήθιστο και πρωτόγνωρο στα πλαίσια των εμπορικών συναλλαγών, που γίνονται για αγοραπωλησίες χρεωγράφων μέσω χρηματιστηριακών εταιρειών.

**Επειδή**, δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο, δε, οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

**Επειδή**, η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει μεταξύ άλλων και τα εξής χαρακτηριστικά:

1) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

**2) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).**

3) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).

4) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

5) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

6) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η, δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

7) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970).

8) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

**Επειδή**, για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν, οι εξής προϋποθέσεις:

1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων

2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και

3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

**Επειδή**, η πράξη (δοσοληψία) αυτή συνιστά ουσιαστικά δάνειο από την προσφεύγουσα προς την ..... «.....», καθότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη σύσταση δανείου, ήτοι, μεταβιβάστηκαν μετοχές με αντάλλαγμα χρήματα, τα οποία όμως εισπράχθηκαν μετά την πάροδο δύο και πλέον ετών από την μεταβίβαση των μετοχών, εν αντιθέσει με την πρακτική που ακολουθείται, όταν γίνεται αγοραπωλησία μετοχών μέσω χρηματιστηριακής εταιρείας, όπου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 3632/1928 και του ν. 1969/1991 περί εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, ουδέποτε συνήφθη σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «.....», με τη μορφή μεταχρονολογημένης επιταγής, δεν ευσταθεί, και απορρίπτεται, ως ανατιολόγητος, αβάσιμος και μη νόμιμος.

**Επειδή**, ορθά και νόμιμα επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον Ο.Γ.Α. 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 15 του κώδικα νόμου τελών χαρτοσήμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη ΣτΕ 2904/2015, Αρχές επιβολής κυρώσεων – Αρχή της αναλογικότητας – Ένδικη προστασία – Έκταση δικαιοδοσίας – Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (άρ. 1 ν. 2523/1997), που ανέρχεται σε ποσοστό 3% επί του διαφυγόντος φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

“Με την απόφαση ΣτΕ 3130/2014 κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού αυτού 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, περαιτέρω, δε, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το άρ. 20 παρ. 1 του Συντάγματος 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 – Εξάλλου, δεν αναιρείται ούτε θίγεται ουσιωδώς το δικαίωμα στην παροχή της 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 – Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι ο ένδικος πρόσθετος φόρος, αποτελεί, λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της εν λόγω διάταξης (πρβλ. ΣΕ 3173/2014 Ολ., 2402/2010 επταμ).”

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 2% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως αβάσιμος και αναιτιολόγητος.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου [37. Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου του Ν.4174/2013](#) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

**Επειδή,** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι, κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013, δεν περιλαμβάνει στο σώμα της αυτοτελή αιτιολογία, δεν ευσταθεί, και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και μη σύννομος, διότι η προσβαλλόμενη πράξη περιέχει όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία της έκδοσής της σύμφωνα με το ως άνω άρθρο, δεδομένου, ότι μεταξύ των άλλων αναφέρει, “Έχοντας υπόψη:.....περ. ζ) την από ..... έκθεση ελέγχου του ελεγκτή ..... που επισυνάπτεται στη παρούσα, προβαίνουμε στην έκδοση της πράξης αυτής, με τα ακόλουθα δεδομένα.....”, όπου στο σώμα της έκθεσης ελέγχου αναγράφεται πλήρης και λεπτομερής αιτιολογία του προσδιοριζόμενου

φόρου.

**Επειδή** με βάση λοιπόν τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

**Επειδή** δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

*Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΝΤΧ (ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) της Δ.Ο.Υ. .... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.*

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :  
της υπ' αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 1998, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                              | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ €        | ΑΠΟΦΑΣΗΣ €       |
|----------------------------------------------|---------|------------------|------------------|
| ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΡΧ 400.658.419 |         | 1.175.813,41     | 1.175.813,41     |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ                           | 0,00    | 23.516,27        | 23.516,27        |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ              | 0,00    | 28.219,52        | 28.219,52        |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ                       | 0,00    | 4.703,25         | 4.703,25         |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ              | 0,00    | 5.643,90         | 5.643,90         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                   | 0,00    | <b>62.082,94</b> | <b>62.082,94</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α  
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 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).