



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 04/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4663

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κατά των υπ' αριθμ. /25-05-2015, /25-05-2015, /25-05-2015 και /25-05-2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ. /25-05-2015, /25-05-2015, /25-05-2015 και /25-05-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την από 24/11/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 14/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την υπ' αριθμ./25-05-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου ποσού 20.879,77 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 4.175,95 €, πλέον προσαύξηση (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης) χαρτοσήμου 25.055,73 € και προσαυξήσεις υπέρ ΟΓΑ 5.011,60 €.

β) Με την υπ' αριθμ./25-05-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου ποσού 26.336,53 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 5.267,31 €, πλέον προσαύξηση (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης) χαρτοσήμου 31.603,83 € και προσαυξήσεις υπέρ ΟΓΑ 6.320,77 €.

γ) Με την υπ' αριθμ./25-05-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου ποσού 48.546,94 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 9.709,39 €, πλέον προσαύξηση (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης) χαρτοσήμου 52.632,47 € και προσαυξήσεις υπέρ ΟΓΑ 10.526,49 €.

δ) Με την υπ' αριθμ./25-05-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου ποσού 43.184,08 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 8.636,82 €, πλέον προσαύξηση (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης) χαρτοσήμου 33.750,75 € και προσαυξήσεις υπέρ ΟΓΑ 6.750,15 €.

Ο καταλογισμός των παραπάνω τελών έγινε με βάση την από υπ' αριθμ./25-05-2015 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατόπιν της υπ' αριθμ./09-02-2015 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένη της εν λόγω Δ.Ο.Υ. με αντικείμενο την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, τους λοιπούς φόρους, τα τέλη και τις εισφορές για την περίοδο 01/01/2009-31/12/2012. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η μη υποβολή δηλώσεων και η μη απόδοση στο Δημόσιο τελών χαρτοσήμου που όφειλε να είχε καταβάλει ο προσφεύγων λόγω αγοράς εμπορευμάτων/ ανακυκλώσιμων αγαθών από ιδιώτες κατά τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους και συγκεκριμένα από τον έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

ΕΤΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΗ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 3%	ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 20%
2009	695.992,49 €	20.879,77 €	4.175,95 €
2010	877.884,29 €	26.336,53 €	5.267,31 €
2011	1.618.231,25 €	48.546,94 €	9.709,39 €
2012	1.439.469,43 €	43.184,08 €	8.636,82 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των υπ' αριθμ./25-05-2015,/25-05-2015,/25-05-2015 και/25-05-2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και της με αριθμ./25-05-2015 έκθεσης μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και την απαλλαγή του από το τέλος χαρτοσήμου και τις προσαυξήσεις που επιβλήθηκαν σε βάρος του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν κλήθηκε νομίμως προς ακρόαση, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του πριν από την έκδοσή τους.
- Παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη, καθώς οι διατάξεις των νόμων βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν παρέχει στη Διοίκηση την ευχέρεια να καθορίζει το ύψος των φορολογικών κυρώσεων εντός τασσομένων ανώτατων και κατώτατων ορίων, σταθμίζοντας τη βαρύτητα και τις εν γένει συνθήκες της τελεσθείσας παράβασης.
- Δεν του επεδείχθη η εντολή ελέγχου, συνεπώς οι επίδικες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- Η μη σύνταξη αποδεικτικού παραλαβής και έκθεσης κατάσχεσης καθιστούν τις πράξεις νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.
- Η έκθεση ελέγχου και οι σχετικές με αυτή προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις είναι ακυρωτέες, λόγω πλημμελειών στη σύνταξή τους κατά παράβαση του άρθρου 37 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).
- Οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται, τυγχάνουν εντελώς αναιτιολόγητες.
- Το χαρτόσημο των τιμολογίων αγοράς δεν παρακρατήθηκε κατά την τιμολόγηση και την καταβολή του ανταλλάγματος προς του ιδιώτες πωλητές, συνεπώς δεν υπήρξε αντικειμενικό όφελος για τον ίδιο από τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών.

Επειδή στα άρθρα 12 και 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931), όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται:

«12. Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ.

13. Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον

καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.....

Επειδή στον πίνακα Β' της ΥΠΟΙΚ. Οικ. Σ. 605/98/ΠΟΛ. 44/87 ορίστηκαν οι συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές στις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά την 1.1.1987 για το λόγο ότι αυτές δεν υπάγονται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε γιατί ενεργούνται από μη υποκείμενα στο φόρο αυτό πρόσωπα. Ανάμεσα στις περιπτώσεις των πράξεων στις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά την 1.1.1987, αναφέρεται ρητά η περίπτωση πώλησης κινητών πραγμάτων από ιδιώτες και γενικά από πρόσωπα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. (άρθρο 13 παρ. 1α, 15 παρ, 10 ΚΤΧ).

Επειδή συγκεκριμένα ισχύει ότι η αγορά κινητών αγαθών από πωλητές μη επιτηδευματίες (ιδιώτες) υπόκειται σε χαρτόσημο: α) Εάν ο υποκείμενος σε ΦΠΑ αγοραστής είναι ΑΕ ή ΕΠΕ σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Ν.Τ.Χ.) β) Εάν ο υποκείμενος σε ΦΠΑ αγοραστής είναι οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, πλην Α.Ε. και ΕΠΕ, σε τέλος χαρτοσήμου 3% (άρθρο 13 παρ. 1α, δ Κ.Ν.Τ.Χ.).

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961 τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυζάνονται με το ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του π.δ. 99/1977 «περί τροποποίησης, συμπληρώσεως και κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον των διατάξεων περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων» (34Α'), οριζόταν ότι οι εκδίδοντες τιμολόγια, αποδείξεις κ.α. στοιχεία του Κώδικα αυτού, υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση απόδοσης των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου, επί της αξίας των κατά το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο εκδοθέντων στοιχείων, καθώς και της εισφοράς δακοκτονίας, μέχρι και της εικοστής των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου εκάστου έτους. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 39 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (84Α'), ορίστηκε ότι, οι διατάξεις του άρθρου 30 του π.δ. 99/1977, σε ό,τι αφορά τις ρυθμίσεις που αναφέρονται στο χρόνο, τον τρόπο και τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και εισφορών, εφαρμόζονται και μετά την έκδοση και την έναρξη ισχύος του Διατάγματος και μέχρι του χρόνου που με άλλες διατάξεις θα ρυθμιστούν τα θέματα αυτά.

Επειδή με βάση τα παραπάνω, ο προσφεύγων όφειλε να είχε υποβάλει τις αντίστοιχες δηλώσεις και να καταβάλει το ποσό των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου που αντιστοιχούσε στα τιμολόγια αγορών που εξέδωσε λόγω αγοράς ανακυκλώσιμων αγαθών από ιδιώτες κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2009, 2010, 2011 και 2012.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/97, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν. 3296/2004 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2005, ορίζεται ότι: «Αν κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλλει 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 δυόμιση τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολή δήλωσης, για

κάθε μήνα καθυστέρησης. Επιπρόσθετα στην ΠΟΛ. 1007/17-05-2005 διευκρινίζεται για το άρθρο 24 του ν. 3296/2004 ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων (προσαυξήσεων) που ισχύουν για κάθε μήνα καθυστέρησης εφαρμόζονται και για τα τέλη χαρτοσήμων και συγκεκριμένα: «Για τα τέλη χαρτοσήμου θα επιβάλλεται ο ανωτέρω πρόσθετος φόρος, γιατί σε καμιά περίπτωση τα τέλη αυτά δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής. Ο Πρόσθετος φόρος θα υπολογίζεται και στην εισφορά Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι το χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη μέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του και με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2523/97 ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, με την οποία καταλογίζονται ο κύριος φόρος και τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων.

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του. Στο πλαίσιο αυτό και ειδικότερα, σε εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), στην οποία αναφέρεται «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου..... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης». Εν προκειμένω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα πριν από την έκδοση των οριστικών πράξεων καταλογισμού τελών χαρτοσήμου το υπ' αριθμ./12-03-2015 σημείωμα διαπιστώσεων με τις υπ' αριθμ./12-03-2015,/12-03-2015,/12-03-2015 και/12-03-2015 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου. Το εν λόγω σημείωμα, με το οποίο ζητήθηκε να υποβάλλει ο προσφεύγων εγγράφως ενδεχόμενες αντιρρήσεις σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του, απεστάλη με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα την 18/03/2015 (RE.....) κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 και σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, η κοινοποίησή του θεωρείται ότι συντελέστηκε την 03/04/2015. Ο προσφεύγων ουδεμία αντίρρηση εξέφρασε εντός της δοθείσας προθεσμίας, συνεπώς ο ισχυρισμός του ότι δεν κλήθηκε νομίμως προς ακρόαση πριν από τον καταλογισμό των πράξεων είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη.

ανάλογα με τις δυνάμεις τους», ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.»

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη», αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας». Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, δεν υφίσταται θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με την αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς ο προσφεύγων έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ. Εξάλλου, τόσο στο σώμα της υπ' αριθμ./28-08-2014 πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, όσο και στο υπ' αριθμ./12-03-2015 σημείωμα διαπιστώσεων αναγραφόταν ο αριθμός της εντολής ελέγχου. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Επειδή στην περίπτωση κατά την οποία πρόκειται για βιβλία και στοιχεία που προσκομίζονται από τον επιτηδευματία για έλεγχο στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατά την παρ. 1 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92, ήτοι μετά από έγγραφη πρόσκληση, δεν απαιτείται για τη νομιμότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου η σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης κατάσχεσης, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή δε λαμβάνει χώρα κατάσχεση των ως άνω βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 181/2005). Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η παράλειψη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τα έγγραφα Υπ. Οικ. Π. 2354/304/1971, Σ. 3445/470/1977 υπόχρεος για την απόδοση του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο Ταμείο είναι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου με το οποίο αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, ως εκδότης των τιμολογίων αγοράς αγαθών από ιδιώτες, όφειλε με την έκδοση του τιμολογίου αγοράς να παρακρατά και να καταβάλει το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου και τον αναλογούντα ΟΓΑ χαρτοσήμου. Το γεγονός δε, ότι δεν παρακρατήθηκαν από τον πωλητή κατά την έκδοση του τιμολογίου, δεν

απαλλάσσει σε καμία περίπτωση τον προσφεύγοντα από τον καταλογισμό των τελών και προσαυξήσεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ:

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

Διαφορά Χαρτοσήμου	20.879,77
Προσαύξηση Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	25.055,73
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	4.175,95
Προσαύξηση ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	5.011,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.122,60

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Διαφορά Χαρτοσήμου	26.336,53
Προσαύξηση Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	31.603,83
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	5.267,31
Προσαύξηση ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	6.320,77
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	69.528,44

Γ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

Διαφορά Χαρτοσήμου	48.546,94
Προσαύξηση Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (108%)	52.632,47
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	9.709,39
Προσαύξηση ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (108%)	10.526,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	121.415,29

Δ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Διαφορά Χαρτοσήμου	43.184,08
Προσαύξηση Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (78%)	33.750,75
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	8.636,82
Προσαύξηση ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (78%)	6.750,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	92.321,80

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).