



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1787

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

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 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού, κατά του υπ' αριθ. /2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου δοσοληπτικών λογαριασμών, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ' αριθ. /2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό χαρτοσήμου δοσοληπτικών λογαριασμών, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του οποίου ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση – μετατροπή καθώς και την από 21/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 τον υπ' αριθ./2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό χαρτοσήμου δοσοληπτικών λογαριασμών, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας: 1) τέλη χαρτοσήμου ποσού 539.059,13€, πλέον πρόστιμο άρθρ. 58 Ν 4174/2013 ποσού 269.529,57 €, πλέον τόκους αρθ. 53 Ν 4174/2013 ποσού 236.107,89€, ήτοι συνολικό ποσό 1.044.696,59 €, 2) εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 107.811,83€, πλέον πρόστιμο άρθρ. 58 Ν 4174/2013 ποσού 53.905,91 €, πλέον τόκους αρθ. 53 Ν 4174/2013 ποσού 47.221,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 208.939,32€, με συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 1.253.635,91€.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου προέκυψαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου που αναγράφεται στην από 21/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου αρθ. 15 ΚΤΧΝ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ και

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις Κ.Ν.Τ.Χ καθώς και των ΠΟΛ 1159/2011 και 1038/2012, δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012- 31/12/2012 έχουν πραγματοποιηθεί από παλαιότερα έτη, άλλα και στο τρέχον έτος ταμειακές διευκολύνσεις από την εταιρεία προς εταίρους (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), όπου συμμετέχει η ελεγχόμενη (χρεώστες), από εταίρους που συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο αυτής (πιστωτές), καθώς και από άλλους διάφορους πιστωτές, όπως αναλυτικά αναφέρεται στους κατωτέρω δοσοληπτικούς λογαριασμούς:

Α/Α	ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ/ΟΝΟΜΑ ΧΡΕΩΣΤΗ/ΠΙΣΤΩΤΗ	ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2012
1	33.11.00.0004	.....	ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑ 100%	1.294.331,00
2	33.11.00.0005	.....	ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑ 100%	24.227.699,71
3	33.11.00.0008	.....	ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑ 100%	2.169.743,96
4	33.11.00.0009	.....	ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑ 100%	20.720,17
5	53.10.00.0006	.....	ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑ 100%	10.238.805,73
6	53.98.00.0007	.....	ΣΥΜΕΤΕΧΗ ΣΤΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ	15.209.974,14
7	53.98.00.0008	.....	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΧΕΣΗ (ΠΙΣΤΩΤΗΣ)	630.000,00
8	53.98.00.0010	.....	ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ Δ.Σ ΤΗΣ	15.866,16
9	53.98.00.0011	.....	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΧΕΣΗ (ΠΙΣΤΩΤΗΣ)	80.000,00
10	53.98.00.0013	.....	ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ Δ.Σ ΤΗΣ	18.772,31
			ΣΥΝΟΛΟ	53.905.913,18

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε Δήλωση Τελών Χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012- 31/12/2012 ως όφειλε και ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε το αναλογούν Τέλος Χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων, προστίμων & τόκων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2523/1997 του Ν.4174/2013 & του Ν.4512/2018.

Για τον υπολογισμό του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου το οποίο προέκυψε στις 31/12/2012, όπως απεικονίζεται ανωτέρω, όπου αποτελεί και την διαφορά για υπαγωγή σε χαρτόσημο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως η τροποποίηση – μετατροπή της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Η «.....» εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του ΕΚΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ του Ν.3588/2007, υπέβαλε από κοινού με την (θυγατρική) «.....» την από 18/09/2012 και με αριθμό κατάθεσης/...../2012 κοινή αίτηση ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Μυτιλήνης (Εκούσια Διαδικασία) περί «Λήψεως Προληπτικών μέτρων και Προστασίας στα πλαίσια αιτήσεως περί δικαστικής επικύρωσης της από 13/09/2012 Συμφωνίας της πλειοψηφίας των πιστωτών της κατ' άρθρο 106επ. Ν. 3588/2007».

Επί της ως άνω υποβληθείσης αιτήσεως εκδόθηκε η από **18-09-2012** Διάταξη του επιληφθέντος Δικαστηρίου μόνο για την «.....» ενώ με την από 09-10-2012 Διάταξη του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Μυτιλήνης, επεκτάθηκε η ισχύς των Προληπτικών Μέτρων και για την «.....» (ως συνδεδεμένη κατ' άρθρο 42^ε Ν.2190/1920 εταιρεία της και ως εγγυήτρια των δανειακών συμβάσεων της μητρικής).

Η δε ισχύς των χορηγηθέντων Προληπτικών Μέτρων κατ' άρθρο 106επ. Ν. 3588/2007 υπέρ των εταιρειών διατηρήθηκαν μέχρι τον χρόνο έκδοσης της σχετικής επικυρωτικής απόφασης του επιληφθέντος Δικαστηρίου πλέον 2μήνου. Ειδικότερα:

Με τα από **18-09-2012** Προληπτικά Μέτρα, διατάχθηκε κατ' άρθρο 103 παρ 1 και 5 του ν. 3588/2007 - με σκοπό τη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών της εταιρείας εντός του χρονοδιαγράμματος της αρξάμενης εξυγιαντικής διαδικασίας της - πέραν των υπολοίπων μέτρων και *"...η αναστολή λήψης κάθε μέτρου ατομικής και διοικητικής αναγκαστικής εκτελέσεως για όλες της οφειλές της εταιρείας μέχρι σήμερα εξαιρουμένων των απαιτήσεων των εργαζομένων για δεδουλευμένους μισθούς...η αναστολή μέχρι την έκδοση οριστικής απόφασης, σε βάρος της αιτούσης, για τις ίδιες με την προηγούμενη διάταξη οφειλές ... της επιβολής κατάσχεσης και λήψη συντηρητικών μέτρων... της επιβολής απαγόρευσης της ελευθεροπλοίας των πλοίων της... της επιβολής απαγόρευσης απόπλου των πλοίων της και όσων αυτή ναυλώνει... της λήψης οποιουδήποτε ασφαλιστικού μέτρου εναντίον της αιτούσης και των πλοίων της, το οποίο θα μπορούσε να προκαλέσει κώλυμα ελευθεροπλοίας τους..., της καταγγελίας μακροχρόνιων συμβάσεων εκτέλεσης δρομολογίων... και επέλευσης αποτελεσμάτων ενδεχόμενης καταγγελίας... και της κατάπτωσης εγγυητικών επιστολών",*

διατάσσοντας το σύνολο των πιστωτών της, να απέχουν από κάθε πράξη με την οποία θα παραβιαζόταν η ως άνω Διάταξη του Δικαστηρίου, η επίσπευση αναγκαστικής εκτέλεσης, καθώς και η λήψη κάθε άλλου μέτρου ατομικής δίωξης εις βάρος του ν.π. και των εκπροσώπων του.

Περαιτέρω, ενόψει εκδόσεως (τελεσιδίκου) επικυρωτικής απόφασης, διατάχθηκε εν συνεχεία από το Εφετείο Β. Αιγαίου (κατ' άρθρο 103 παρ 1, 5 και 7 του ν. 3588/2007) βάσει των με αρ./2013 και/2013 αποφάσεών του, η διατήρηση της ισχύος των ως άνω από 18-09-2012 και 9-10-2012 Διατάξεών του, υπέρ της εταιρείας, μέχρι εκδόσεως της σχετικής επικυρωτικής απόφασης, ισχυόντων των διατασσομένων Προληπτικών Μέτρων και για περίοδο (2)μήνου από την έκδοση της επικυρωτικής απόφασης κατ' άρθρο 103 παρ. 7 ν. 3588/2007.

Βάσει των διατασσομένων Προληπτικών Μέτρων, η αναστολή καταλάμβανε το σύνολο των ενέγγυων και ανέγγυων πιστωτών της εταιρείας με σκοπό την συλλογική ικανοποίηση αυτών για κάθε απαίτησή τους κύρια ή παρεπόμενη, με γενεσιουργό αιτία μέχρι και τον χρόνο της δικαστικής επικύρωσης της Συμφωνίας βάσει των όρων και των επιμέρους διατάξεών της και εντός του επικυρωθέντος (δικαστικά) χρονοδιαγράμματος της εξυγιαντικής διαδικασίας (36 μήνες).

Στους ανωτέρω (ενέγγυους) πιστωτές περιλαμβάνονταν και οι οφειλές προς το Ελληνικό Δημόσιο με γενεσιουργό αιτία μέχρι το χρόνο ισχύος των διατασσομένων Προληπτικών Μέτρων -ήτοι μέχρι την επικύρωση της Συμφωνίας (12-12-2013) πλέον (2) μηνών από το γεγονός αυτό. (βλ. ν.3588/2007)

Κατά συνέπεια κατά τον χρόνο γέννησης (01-01-2012 έως 31-12-2012) του συνόλου της ενδίκου οφειλής εκ χαρτοσήμου πλέον Προσαυξήσεων η εταιρεία τελούσε συνεχώς και αδιαλείπτως σε Διαδικασία Εξυγίανσης αρχικώς βάσει των διαταχθέντων Προληπτικών Μέτρων από το Πολυμελές Πρωτοδικείο Μυτιλήνης και των εν συνεχεία διαταχθέντων Μέτρων από το Εφετείο Β. Αιγαίου δυνάμει των με αρ./2013 και/2013 αποφάσεων του -περί παράτασης των Μέτρων αυτών- ισχυόντων μέχρι την έκδοση της επικυρωτικής απόφασης (12-12-2013) πλέον (2) μηνών- και εν συνεχεία βάσει της εκδοθείσης επικυρωτικής απόφασης.

Στην προκειμένη περίπτωση που το Πολυμελές Πρωτοδικείο Μυτιλήνης και εν συνεχεία το Εφετείο Βορείου Αιγαίου είχαν απαγορεύσει την αναγκαστική είσπραξη των οφειλών του Δημοσίου από την εταιρεία και η καταβολή τους κατά τη δήλη ημέρα απόδοσης τελούσε σε αναστολή ενόψει της διατασσομένης ρύθμισης της (μελλοντικής) τμηματικής αποπληρωμής τους, δεν στοιχειοθετεί υπερημερία της εταιρείας για τη μη καταβολή των ως άνω οφειλών της καθώς η εν λόγω απαγόρευση και η διατασσόμενη αναστολή συνιστούν νόμιμο λόγο άρσης της υπερημερίας της.

Η μη πληρωμή των οφειλών της εταιρείας κατά την δήλη μέρα βάσει της καταλογιστικής πράξης εντασσόταν εντός των όρων και των επί μέρους διατάξεων των διατασσομένων Προληπτικών Μέτρων, ισχυόντων από τις 18/09/2012 έως τις 12/02/2014 καταλαμβάνοντας το σύνολο των πάσης φύσεως και από κάθε αιτία φορολογικών υποχρεώσεων της με δικαιόγono αιτία μέχρι τις 12/12/2013. Το γεγονός αυτό συνιστούσε λόγο άρσης της οιασδήποτε υπερημερίας της οφειλέτριας εταιρείας, αποδιδόμενης βάσει της καταλογιστικής πράξης. Τα Μέτρα αυτά αποσκοπούσαν στη σύμμετρη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών της -όπως και του Ελληνικού Δημοσίου για κάθε είδους

απαίτησή του γεννηθείσα κατά την ανωτέρω χρονική περίοδο- εντός του επικυρωθέντος χρονοδιαγράμματος αποπληρωμής τους.

Επί της ως άνω αιτήσεως εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2013 απόφαση του Εφετείου Β. Αιγαίου (Εκούσια Διαδικασία), σύμφωνα με την οποία διατάχθηκε το Άνοιγμα της Διαδικασίας Εξυγίανσης της εταιρείας και η επικύρωση του συνόλου των όρων και διατάξεων της από 13-09-2012 Συμφωνίας Εξυγίανσης, καταχωρηθείσα στο από 23-12-2013 (αρ. Φύλλου/σελ. 68) απόσπασμα Δελτίου Δικαστικών Δημοσιεύσεων στο Γ.Ε.ΜΗ., βάσει της σχετικής από 13-01-2014 (αρ. Πρωτ.) ανακοίνωσης καταχώρησης, δημοσιευθείσα στο ΦΕΚ Α.Ε, Ε.Π.Ε & Γ.Ε.ΜΗ/2014 καθισταμένη τελεσίδικη βάσει του με αρ./2014 πιστοποιητικού του Εφετείου Β. Αιγαίου. (βλ. σχετ.)

Κατά συνέπεια δεν στοιχειοθετείται η υπερημερία της εταιρείας, όπως αυτή περιγράφεται στην καταλογιστική πράξη καθόσον η απόδοση του φερομένου ως οφειλομένου χαρτοσήμου οφειλόμενου κατά την περίοδο ισχύος των Προληπτικών Μέτρων και της αρξάμενης εξυγιαντικής διαδικασίας της ισχύουσας έως 12-02-2014- τελούσε σε αναστολή, ενώ ο τρόπος και ο χρόνος απόδοσής του καθοριζόταν από τους επιμέρους όρους και τις εκτελεστές διατάξεις της Συμφωνίας Εξυγίανσης και τελούσε υπό την αναβλητική αίρεση τελεσιδίκου επιδίκασής της φερομένης φορολογικής υποχρέωσης, πληρωθείσα μόλις στις 12-02-2014.

Η απόδοση δε του ανωτέρω οφειλομένου ποσού σε μελλοντικό χρόνο σύμφωνα με τους διατασσομένους όρους περί ρύθμισης και τμηματικής αποπληρωμής του και ο περιορισμός -κατά κεφάλαιο- του συνόλου της ενδίκου οφειλής από χαρτόσημο με την οριστική διαγραφή κάθε είδους επιβληθέντος προστίμου, προσαυξήσεως και τόκου, ήτοι η αλλοίωση του συνόλου του καταλογισθέντος ποσού όπως εμπεριέχεται στις βαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά καθιστούν την επιβολή Προσαυξήσεων και Τόκων, επί της Κυρίας Οφειλής, μη νόμιμη.

Περαιτέρω, με την επικυρωθείσα Συμφωνία Εξυγίανσης της εταιρείας, ρυθμιζόταν το σύνολο των οφειλών προς τους πιστωτές της, ανά κατηγορία οφειλής, εφαρμοζόμενης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των πιστωτών κάθε κατηγορίας ή υποκατηγορίας, κατ' άρθρο 113 του Ν. 3588/2007. Συγκεκριμένα ρυθμίζεται το σύνολο : **α)** των οφειλών της προς τις Τράπεζες, ως ενέγγυων πιστωτών - ρυθμιζόμενων των εξασφαλίσεων και των παρεπομένων δικαιωμάτων τους, που ασφαλίζουν την απαίτησή τους (κατ' άρθρο 112 παρ. 1 του Ν. 3588/2007), **β)** των οφειλών προς τους γενικούς προνομιούχους πιστωτές, ειδικότερα : i) προς τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης, Ν.Α.Τ. κλπ., ii) των φορολογικών ή μη οφειλών της προς το Ελληνικό Δημόσιο από κάθε αιτία και για κάθε λόγο, που έχουν οριστικώς βεβαιωθεί ή τυχόν θα βεβαιωθούν οριστικώς στο μέλλον, μετά τη διενέργεια τακτικού ή έκτακτου ελέγχου της εταιρείας και μετά την έκδοση αμετάκλητων δικαστικών αποφάσεων επί των ασκηθεισών ή ασκηθησομένων προσφυγών και εφόσον η γενεσιουργός αιτία εκάστης οφειλής, τοποθετείται χρονικά μέχρι τον χρόνο επικύρωσης της ανωτέρω Συμφωνίας από το αρμόδιο Δικαστήριο, γ) των οφειλών προς τους ειδικούς προνομιούχους πιστωτές και ειδικότερα, των οφειλών προς τους εργαζομένους της επιχείρησης – ναυτεργάτες - (αποτελούντων ιδιαίτερη

κατηγορία), **δ)** των οφειλών προς τους λοιπούς ανέγγυους- εγγειρόγραφους πιστωτές της, **ε)** των οφειλών προς τους μετόχους της και **στ)** των οφειλών προς διάφορους πιστωτές της, των οποίων οι απαιτήσεις είναι αμφισβητούμενες δικαστικά και επίδικες.

Η επικυρωθείσα Συμφωνία και ο υπό **α/α όρος 5.2 παρ. 1** της Συμφωνίας (βλ. και φύλλο 15 παρ. 5.2 της υπ' αριθμ./2013 απόφασης του Εφετείου Β. Αιγαίου), ρητώς προβλέπει εν σχέσει με τις ανωτέρω φορολογικές οφειλές της εταιρείας προς τη Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά -ως πιστωτή της (Β) κατηγορίας- ότι : «...Οι κατά κεφάλαιο οφειλές προς το Ελληνικό Δημόσιο, από κάθε αιτία και ενδεικτικά, από Φόρο Προστιθέμενης αξίας, φόρο εισοδήματος, φόρο μισθωτών υπηρεσιών, φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων, φόρο ακινήτου περιουσίας, τέλος χαρτοσήμου, ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, έκτακτες εισφορές παντός είδους, πρόστιμα, προσαυξήσεις εμπροθέσμου καταβολής, έξοδα εκτελέσεως, θα καταβληθούν στο σύνολό τους, χωρίς πρόστιμα, ποινές, προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής ή τόκους, σε τριάντα έξι (36) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση θα είναι καταβλητέα τρεις (3) μήνες μετά τη δημοσίευση της αποφάσεως, που θα επικυρώνει τη Συμφωνία, εκτός αν η εκάστοτε ισχύουσα εκ του νόμου ρύθμιση είναι ευνοϊκότερη για τον οφειλέτη...».

Επίσης, στον υπό α/α 5.2 παρ. 2 όρο της Συμφωνίας (βλ. και φύλλο 15 της επικυρωτικής απόφασης), ρητώς προβλέπεται ότι :«...στη ρύθμιση αυτή περιλαμβάνονται όλες οι οφειλές και απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου από κάθε αιτία και για κάθε λόγο φορολογικές ή μη, οριστικώς βεβαιωθείσες ή τυχόν μελλοντικά οριστικώς βεβαιωθησόμενες, με την έκδοση αμετακλήτων δικαστικών αποφάσεων, επί των ασκηθεισών ή ασκηθισομένων προσφυγών, εφόσον η γενεσιουργός αιτία εκάστης οφειλής, τοποθετείται χρονικά μέχρι την επικύρωση της Συμφωνίας Εξυγίανσης...».

Σχετικά με τις οφειλές της εταιρείας προς το Ελληνικό Δημόσιο, που περιλαμβάνονταν στην ανωτέρω Συμφωνία Εξυγίανσης και ρυθμιζονταν βάσει των επιμέρους όρων και διατάξεων αυτής, η επικυρωτική υπ' αριθμ./2013 απόφαση του Εφετείου Β. Αιγαίου, ρητώς προέβλεπε ότι : «...σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 99 επ. του Ν.3588/2007, με την παρούσα συμφωνία, υπό την αίρεση της επικύρωσής της, ρυθμίζονται και περιορίζονται όλες οι υποχρεώσεις της προς όλους τους πιστωτές της, που θα έχουν γεννηθεί μέχρι την ημερομηνία επικυρώσεως της, από το αρμόδιο δικαστήριο...». (βλ. φύλλο 20 της επικυρωτικής απόφασης).

Περαιτέρω, ο υπό α/α 17 όρος της Συμφωνίας (βλ. και φύλλο 20 παρ. 14 , 15, 17 της επικυρωτικής απόφασης), ρητώς προέβλεπε ότι : «... οι πιστωτές συμφωνούν και αποδέχονται ότι από της επικυρώσεως της παρούσης από το αρμόδιο Δικαστήριο η Οφειλέτρια θα θεωρείται ενήμερη ως προς όλες τις οφειλές της και θα παραμένει ενήμερη εφόσον τηρεί τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα σύμβαση. Υπό τον όρο αυτό υποχρεούνται οι πιστωτές να της χορηγούν όλα τα αναγκαία πιστοποιητικά και βεβαιώσεις ενημερότητας...»

Τα επιβληθέντα με τη βαλλόμενη καταλογιστική πράξη, πρόστιμα, τόκοι, κλπ. για την μη εγκαίρως αποδοθείσα επιμέρους αξίωση του Ελληνικού Δημοσίου από Χαρτόσημο είναι άκυρα καθ' ολοκληρία

και θα πρέπει να διαγραφούν ολοσχερώς, τροποποιημένων αντίστοιχα-ισόποσα της καταλογιστικής πράξεως.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν 3588/2007 ορίζονται τα ακόλουθα:

Αναστολή των ατομικών καταδιώξεων

Άρθρο 25.-1. Με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεση τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας.

2. Πράξεις κατά παράβαση της κατά την παράγραφο 1 αναστολής είναι απολύτως άκυρες.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 106 α του Ν 3588/2007 ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 106α

Προληπτικά μέτρα

1. Το πτωχευτικό δικαστήριο ή κατά περίπτωση ο πρόεδρός του, με απόφαση που λαμβάνεται κατόπιν αιτήσεως οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον και δικάζεται με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων, δύναται, μετά την κατάθεση της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης, να διατάξει και οποιοδήποτε άλλο από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 10 προληπτικά μέτρα. Τα μέτρα αυτά καταλαμβάνουν τις απαιτήσεις που έχουν γεννηθεί πριν από την υποβολή της αίτησης επικύρωσης και μπορούν να ισχύουν μέχρι την έκδοση απόφασης επί της αίτησης επικύρωσης.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1030/15-2-2018:Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων, φόρων ή προστίμων σε βάρος πτωχών για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

Με αφορμή ερωτήματα σχετικά με το παραπάνω θέμα, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας, ΠτΚ) προβλέπεται η αναστολή των καταδιωκτικών μέτρων κατά οφειλέτη που έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης. Ειδικότερα, με την παρ. 1 του άρθρου 25 του ν.3588/2007 ορίζεται ότι με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων τους μεταξύ δε αυτών περιλαμβάνεται και η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως. Περαιτέρω, στην παρ. 2 του άρθρου 25 του ν.3588/2007 ορίζεται ότι πράξεις κατά παράβαση της, κατά την παρ. 1 του άρθρου 25 του ν.3588/2007, αναστολής είναι απολύτως άκυρες.

2. Σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Συμβούλιου της Επικρατείας (σχετ. οι ΣτΕ 2311/2017 και ΣτΕ 2986/2017), η αρχή της στέρησης του δικαιώματος άσκησης ατομικής δίωξης κατά του οφειλέτη, που αφορά όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές, συμπεριλαμβανομένου του Ελληνικού

Δημοσίου όπως αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 25 του ΠτΚ, δεν αποκλείει την έκδοση μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, κατά την οποία η επιχείρηση του οφειλέτη λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ώστε να μετάσχει το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, που καταλείπεται πλέον ως μοναδική οδός για την ικανοποίησή του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτώχευσης.

3. α. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 37 και 62 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και οι πράξεις επιβολής προστίμων κοινοποιούνται στο πρόσωπο στο οποίο αφορούν. Σύμφωνα, δε, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του ΠτΚ, ο οφειλέτης από την κήρυξη της πτώχευσης στερείται αυτοδικαίως της διοίκησης (διαχείρισης και διάθεσης) της περιουσίας του, την οποία ασκεί μόνος ο σύνδικος ενώ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 17 του ΠτΚ ο οφειλέτης δεν νομιμοποιείται μετά την κήρυξη της πτώχευσης σε δίκες που αφορούν την πτωχευτική περιουσία. Ωστόσο, σε περίπτωση κατεπείγοντος και αδράνειας του συνδίκου νομιμοποιείται κατ' εξαίρεση στη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της πτωχευτικής περιουσίας (σχετ. και η ΠΟΛ.1126/6.9.2010). Επομένως, βάσει των διατάξεων του ΠτΚ ο σύνδικος ως διοικών την πτωχευτική περιουσία είναι επιφορτισμένος με την προστασία των εννόμων συμφερόντων και δικαιωμάτων των πιστωτών και του οφειλέτη επί της πτωχευτικής περιουσίας και ως εκ τούτου οφείλει να λάβει γνώση της εκδοθείσας πράξης προσδιορισμού φόρου ή προστίμου προκειμένου να εκτελέσει το έργο της συγκέντρωσης, διαχείρισης, αξιοποίησης και διανομής της πτωχευτικής περιουσίας που του έχει ανατεθεί από το νόμο.

β. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, εφόσον κατά τη διενέργεια ελέγχων σε φορολογούμενους, οι οποίοι έχουν κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, διαπιστώνεται η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ποσών φόρων ή ορισδήςποτε παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, οι εκάστοτε προβλεπόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων εκδίδονται επ' ονόματι του υπόχρεου οφειλέτη (πτωχός) και κοινοποιούνται τόσο στον υπόχρεο οφειλέτη (πτωχός) όσο και στον σύνδικο πτώχευσης, κατά τη συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων των αρ. 37 και 62 του ΚΦΔ και 17 του ΠτΚ..

Επειδή στην υπ' αριθ./2013 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Βορείου Αιγαίου η οποία δημοσιεύτηκε στις 12/12/2013 αναγράφονται τα ακόλουθα:

.....

Η εν λόγω συμφωνία εξυγίανσης έχει ως εξής:

Ρύθμιση υποχρεώσεων

Συνάπτουν με το παρόν συμφωνία εξυγίανσης της κατ' εφαρμογήν του άρθρου 106 α και επόμενα του ν. 3588/2007, με τους εξής όρους και συμφωνίες.

Εν συνεχεία προτάσεως της, οι πιστωτές κατανέμονται στις εξής κατηγορίες με κριτήριο τη νομική κατάσταση της απαιτήσεως τους, τις εξασφαλίσεις που έχουν ήδη λάβει, τα προνόμια που ισχύουν για τις απαιτήσεις τους, λαμβάνοντας υπ' όψιν και κοινωνικά κριτήρια, ιδίως για τους εργαζομένους, αφού βασικός σκοπός της διαδικασίας εξυγίανσης είναι η διασφάλιση και διατήρηση των θέσεων εργασίας:

Στη πρώτη κατηγορία συμπεριλαμβάνονται οι εργαζόμενοι της επιχείρησης.

Στη δεύτερη κατηγορία συμπεριλαμβάνονται το Ελληνικό Δημόσιο, τα διάφορα ν.π.δ.δ., οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας (..... κλπ) και οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης για τις απαιτήσεις τους που καλύπτονται από γενικά ή ειδικά προνόμια.

.....

5. Οι οφειλές προς τους πιστωτές της δεύτερης κατηγορίας ρυθμίζονται ως εξής:

5.1.....

5.2. Οι κατά κεφάλαιο οφειλές προς το Ελληνικό Δημόσιο, από κάθε αιτία και ενδεικτικά, από Φόρο Προστιθέμενης αξίας, φόρο εισοδήματος, φόρο μισθωτών υπηρεσιών, φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων, φόρο ακινήτου περιουσίας, τέλος χαρτοσήμου, ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, έκτακτες εισφορές παντός είδους, πρόστιμα, προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής, έξοδα εκτελέσεως, θα καταβληθούν στο σύνολό τους, χωρίς πρόστιμα, ποινές, προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής ή τόκους, σε τριάντα έξι (36) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση θα είναι καταβλητέα τρεις (3) μήνες μετά τη δημοσίευση της αποφάσεως, που θα επικυρώνει την παρούσα Συμφωνία, εκτός αν η εκάστοτε ισχύουσα εκ του νόμου ρύθμιση είναι ευνοϊκότερη για τον οφειλέτη.

Στη ρύθμιση αυτή περιλαμβάνονται όλες οι οφειλές και απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου από κάθε αιτία και για κάθε λόγο, φορολογικές ή μη, ήτοι οριστικώς βεβαιωθείσες και τυχόν μελλοντικώς οριστικώς βεβαιωθησόμενες μετά τη διενέργεια τακτικού ή έκτακτου ελέγχου και την έκδοση αμετακλήτων δικαστικών αποφάσεων επί ασκηθεισών ή ασκθεισομένων προσφυγών, εφ' όσον η γενεσιουργός αιτία της οφειλής τοποθετείται χρονικά μέχρι την επικύρωση της παρούσας από το αρμόδιο δικαστήριο.

Επειδή η προσφεύγουσα με την με αριθ...../2013 Απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Βορείου Αιγαίου, η οποία επικύρωσε την από 13/09/2012 συμφωνία εξυγίανσης μεταξύ των πιστωτών, έχει υπαχθεί στις διατάξεις του αρθρ.106α του Ν.3588/2007 (πτωχευτικού κώδικα), από την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης, **ήτοι στις 12/12/2013**.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 21/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου αρθ. 15 ΚΤΧΝ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ και, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 έχουν πραγματοποιηθεί από παλαιότερα έτη, άλλα και στο τρέχον έτος ταμειακές διευκολύνσεις από την εταιρεία προς εταίρους (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), όπου συμμετέχει η ελεγχόμενη (χρεώστες), από εταίρους που συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο αυτής (πιστωτές), καθώς και από άλλους διάφορους πιστωτές.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε Δήλωση Τελών Χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012- 31/12/2012 ως όφειλε, ο έλεγχος καταλόγισε το αναλογούν Τέλος Χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%, επί του συνολικού ποσού των 53.905.913,18 ευρώ, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων, προστίμων & τόκων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2523/1997 του Ν.4174/2013 & του Ν.4512/2018.

Για τον υπολογισμό του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου των δοσοληπτικών λογαριασμών, το οποίο προέκυψε στις 31/12/2012.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1030/15-2-2018, δεν αποκλείεται η έκδοση, μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης και δεδομένου ότι τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012- 31/12/2012, ήτοι η γενεσιουργός αιτία τοποθετείται χρονικά προ της επικυρώσεως της υπ' αριθ./2013 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Βορείου Αιγαίου, ορθώς ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή με το άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις του άρθρου του ν.4509/2017.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του ν. 4174, ορίζονται «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Οι περιπτώσεις β` και γ` της παρ. 1 αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 3 παρ.7 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 73 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ'ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζονται «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.....»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η απόδοση του ανωτέρω οφειλομένου ποσού σε μελλοντικό χρόνο σύμφωνα με τους διατασσομένους όρους περί ρύθμισης και τμηματικής αποπληρωμής του και ο περιορισμός -κατά κεφάλαιο- του συνόλου της ενδίκου οφειλής από χαρτόσημο με την οριστική διαγραφή κάθε είδους επιβληθέντος προστίμου, προσαυξήσεως και τόκου, ήτοι η αλλοίωση του συνόλου του καταλογισθέντος ποσού όπως εμπεριέχεται στις βαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά καθιστούν την επιβολή Προσαυξήσεων και Τόκων, επί της Κυρίας Οφειλής, μη νόμιμη.

Επειδή η υπ' αριθ./2013 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Βορείου Αιγαίου η οποία δημοσιεύτηκε στις 12/12/2013, ορίζει ότι «....οι κατά κεφάλαιο οφειλές προς το Ελληνικό Δημόσιο, από κάθε αιτία και ενδεικτικά,..... τέλος χαρτοσήμου, ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου..... πρόστιμα, προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής....θα καταβληθούν στο σύνολό τους,»

Επειδή η ως άνω απόφαση στην προκειμένη περίπτωση δεν ορίζει ότι προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής, τόκοι υπερημερίας και κάθε ποσό πέραν της κατά κεφάλαιο οφειλής διαγράφονται, όπως σαφώς αναφέρεται στην περίπτωση 5.3. (οι κατά κεφάλαιο οφειλές προς τα λοιπά ν.π.ι.δ. ή/και ν.π.ι.δ.).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι καθίσταται μη νόμιμη η επιβολή Προσαυξήσεων και Τόκων, επί της Κυρίας Οφειλής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 15 § 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α'), ορίζεται:

.....
Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως αυτής, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσις δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημιάι, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται".

"Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%.

Εις ην 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 δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος".

Εξαιρετικώς οι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιριών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφ' όσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των ευρώ 73,37. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης".

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη όρος «κατάθεση»

στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣΤΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

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, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπουν σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (Σ.Τ.Ε. 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί κατά νόμο τις προϋποθέσεις και χαρακτηρίζεται εκ του λόγου τούτου ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω κατά περίπτωση τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι:

α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων. Θα πρέπει δηλαδή να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κάθε δε ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης, και

β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του ΚΝΧΤ υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/ 1981).

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και

κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 21/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου αρθ. 15 ΚΤΧΝ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ και, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 έχουν πραγματοποιηθεί από παλαιότερα έτη, άλλα και στο τρέχον έτος ταμειακές διευκολύνσεις από την εταιρεία προς εταίρους (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), όπου συμμετέχει η ελεγχόμενη (χρεώστες), από εταίρους που συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο αυτής (πιστωτές), καθώς και από άλλους διάφορους πιστωτές.

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου τα υπόλοιπα των λογαριασμών διαμορφώθηκαν και από τα δεδομένα προγενέστερων χρήσεων.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, τα γεγονότα, τα στοιχεία τα οποία οδήγησαν στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, δεν παρατίθενται αναλυτικά οι εγγραφές στους λογαριασμούς ώστε να προκύπτουν με σαφήνεια οι εγγραφές – διευκολύνσεις του έτους 2012 καθώς και αυτές που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις. Επίσης δεν αναφέρεται αν έχουν υποβληθεί δηλώσεις τελών χαρτοσήμου για τις προηγούμενες χρήσεις, καθόσον εν προκειμένω θα πρέπει να καταλογιστούν τα τέλη χαρτοσήμου που οφείλονται για τις συγκεκριμένες κινήσεις των λογαριασμών του έτους 2012.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη τελών χαρτοσήμου είναι τυπικώς πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. **6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Β) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και*

πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθειςών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τυπικούς λόγους.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4174/2013 : 50%	0,00
Τόκοι άρθρου 53 Ν 4174/2013 : 60 μήνες X 0,73%+43,80%	0,00
Σύνολο	0,00
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (539.059,13 X 20%)	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4174/2013 : 50%	0,00
Τόκοι άρθρου 53 Ν 4174/2013 : 60 μήνες X 0,73%+43,80%	0,00
Σύνολο	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.