

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ
ως προς το διατακτικό της παρούσας



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 03 / 2021

Αριθμός Απόφασης 1111

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ.** του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 23/09/2020 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του κατοίκου οδός αριθ. και ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη της προϊσταμένης της του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από 24/06/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **23/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **31/07/2020**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, επεβλήθησαν σε βάρος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος **2014**, τέλη χαρτοσήμου ποσού **199.950€**, ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 39.990,00€, πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΔ ποσού 119.970€, και συνολικά ποσού **359.910,00€**.

Οι ως άνω διαφορές, προέκυψαν μετά από τη διενέργεια μερικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, με βάση την υπ' αριθμ. **/2020 εντολή ελέγχου** της προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2014, καθόσον κρίθηκε ότι η σύμβαση που είχε συνάψει ο προσφεύγων για την αγορά ονομαστικών μετοχών Ανώνυμης Εταιρείας συνολικού **ύψους 6.665.000€**, συνιστούσε στην πραγματικότητα, **σύμβαση αφηρημένης αναγνώρισης χρέους**, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1α του Κ.Ν.Τ.Χ υπήχθη σε χαρτόσημο 3% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%.

Συγκεκριμένα, με το από **30/12/2014** Ιδιωτικό Συμφωνητικό Πώλησης Μετοχών μεταξύ του προσφεύγοντος και των α) (.....) (.....) του και της με ΑΦΜ και β) του και της, είχε συμφωνηθεί, με τους εις αυτό περιεχόμενους όρους, όπως έκαστος εξ' αυτών του μεταβιβάσει 1.166.428 ονομαστικές μετοχές της εταιρίας «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» με έδρα την (ήτοι συνολικά **2.332.856 μετοχές**). Το σύνολο του κεφαλαίου της εταιρείας κατά την ημέρα της πώλησης, ανερχόταν σε 26.835.000€ και διαιρείτο σε 8.945.000 μετοχές των 3€ κάθε μιας, ενώ το συμφωνηθέν τίμημα για καθένα από τους πωλητές ανήλθε στο ποσό των 3.332.500€ (ήτοι **συνολικά 6.665.000€**), το οποίο πιστώθηκε εξ' ολοκλήρου, και συμφωνήθηκε η καταβολή του σε ετήσιες άτοκες δόσεις των 77.500€ για καθένα από τους πωλητές (ήτοι **συνολικά 155.000€**), με την πρώτη δόση καταβλητέα στις 30/12/2015.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων **αναγνώρισε χρέος** ποσού **6.665.000€** προς τους πωλητές από τον έλεγχο κρίθηκε ότι **υφίσταται αναγνώριση χρέους** από τον προσφεύγοντα προς τους πωλητές των μετοχών, καθόσον, η αναγνώριση χρέους είναι σύμβαση με την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (οφειλέτης) αναγνωρίζει ή υπόσχεται στον άλλον, συμβαλλόμενο χρέος, έτσι ώστε μεταξύ των μερών, να γεννάται η ενοχή, ανεξάρτητα από την αιτία του χρέους (άρθρο 873 Α.Κ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Έγινε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 13§1^α του Κ.Ν.Τ.Χ, καθόσον η σύμβαση μεταβίβασης ονομαστικών μετοχών δεν περιέχει τα στοιχεία που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για να υπάρχει σύμβαση αναγνώρισης χρέους

2. Παρακάμφθηκε η διάταξη της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου καθώς και η διάταξη του άρθρου 11§4 περ. ζ' του Α.Ν 148/1967, οι οποίες απαλλάσσουν την μεταβίβαση μετοχών από τα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή με τις διατάξεις των **άρθρων 873 – 875 του Αστικού Κώδικα**, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 873: “Η σύμβαση με την οποία γίνεται υπόσχεση ή αναγνώριση χρέους, έτσι ώστε να γεννιέται ενοχή ανεξάρτητα από την αιτία του χρέους, είναι έγκυρη αν η υπόσχεση ή η δήλωση για την αναγνώριση γίνει εγγράφως. Έγγραφο υπόσχεση ή δήλωση αναγνώρισης, που δεν αναφέρει την αιτία του χρέους, λογίζεται σε περίπτωση αμφιβολίας ότι έγινε με τέτοιο σκοπό”.

Άρθρο 874: “Το έγγραφο που αναφέρει το προηγούμενο άρθρο δεν απαιτείται αν η υπόσχεση ή η αναγνώριση αφορά υπόλοιπο αλληλόχρεου λογαριασμού που έχει κλείσει”.

Άρθρο 875: “Αν η υπόσχεση ή η αναγνώριση αφορά αιτία για την οποία ο νόμος απαιτεί ιδιαίτερο τύπο, είναι άκυρη αν δεν γίνει μ' αυτόν τον τύπο”.

Επειδή η αναγνώριση χρέους μπορεί να προσλάβει τρεις μορφές που διαφοροποιούνται ως προς τον τύπο, τον επιδιωκόμενο σκοπό, αλλά και την ενέργεια, ήτοι:

- ✓ Η **αναιτιώδης, ή αφηρημένη υπόσχεση** ή αναγνώριση χρέους που προβλέπεται στο **άρθρο 873 ΑΚ** αποτελεί **ετεροβαρή σύμβαση** που υπόκειται στους κοινούς κανόνες περί καταρτίσεως συμβάσεων. Με τη σύμβαση αυτή ο οφειλέτης **υπόσχεται στο δανειστή παροχή ανεξάρτητη από την αιτία της ή αναγνωρίζει ως υφιστάμενο κάποιο χρέος, δημιουργώντας αυτοτελή υποχρέωση ανεξάρτητη από την αιτία της**. Σκοπός της σύστασης της συμβάσεως αυτής είναι η διευκόλυνση του δανειστή στην επιδίωξη των δικαιωμάτων του, η αποσαφήνιση των αμφιβόλων απαιτήσεων και η ασφάλεια των συναλλαγών (Ευρυγένης στην ΕρμΑΚ άρθρο 873. Αθ. Λιακόπουλος, σε Γεωργιάδη – Σταθόπουλου Αστικό Κώδικα άρθρο 873).
- ✓ Η **αιτιώδης αναγνώριση χρέους** που προβλέπεται στο **άρθρο 361 ΑΚ** και αποσκοπεί **στην επιβεβαίωση της αναγνωριζόμενης ενοχής** και εκφράζει τη βούληση του οφειλέτη να παραιτηθεί από τις ενστάσεις που μπορούν ν' αντληθούν από το αρχικό χρέος. Η σύμβαση αυτή είναι κατ' αρχήν άτυπη και δεν έχει εφαρμογή σ' αυτή το άρθρο 873 ΑΚ.
- ✓ Η **μη δικαιοπρακτική αναγνώριση**. Πρόκειται για μια δήλωση (εξώδικη ομολογία του άρθρου 352 § 2 ΠολΔ) η οποία **δεν αποβλέπει σε δημιουργία νέας ενοχής αιτιώδους ή αναιτιώδους** ως προς τη βασική σχέση, αλλά αποσκοπεί στην παροχή απλού αποδεικτικού μέσου στο δανειστή. **Μον. Πρωτ./2001**

Επειδή, Αφηρημένη ή Αναιτιώδης αναγνώριση χρέους είναι η σύμβαση με την οποία γίνεται υπόσχεση ή αναγνώριση χρέους κατά τρόπο **αφηρημένο** (χωρίς σύνδεση με αιτία), **έτσι ώστε να γεννιέται ενοχή ανεξάρτητη από την αιτία**, και **είναι έγκυρη μόνον αν η υπόσχεση ή η αναγνώριση γίνει εγγράφως** (873 ΑΚ), με τις εξαιρέσεις που ορίζονται στα άρθρα 874 ΑΚ και 875 ΑΚ, ενώ στην **αιτιώδη** αναγνώριση χρέους, παράγεται αυτοτελής αιτία ενοχής, αφού εξαρτάται από την αναφερόμενη αιτία. **ΜονΠρΑθ 4284/2020**

Επειδή η αφηρημένη υπόσχεση ή αναγνώριση χρέους είναι η **ετεροβαρής εκείνη σύμβαση**, με την οποία ο οφειλέτης υπόσχεται στο δανειστή παροχή ανεξάρτητη από την αιτία της ή αναγνωρίζει ως υφιστάμενο κάποιο χρέος. Αποβλέπει κυρίως στη διευκόλυνση για το δανειστή της επιδίωξής των δικαιωμάτων του, στην αποσαφήνιση αμφιβόλων απαιτήσεων και στην ασφάλεια των συναλλαγών. Για τη θεμελίωσή της **απαιτείται συμφωνία των μερών**, στην οποία η υπόσχεση ή δήλωση αναγνωρίσεως **πρέπει να γίνει εγγράφως**. Η δημιουργική ενέργεια της αφηρημένης υποσχέσεως ή

αναγνωρίσεως χρέους συνίσταται στη θεμελίωση αυτοτελούς υποχρεώσεως ανεξάρτητης από την αιτία της (νέο θεμέλιο αξιώσεως), όπου το θεμελιωτικό της αξιώσεως πραγματικό εξαντλείται στην έγγραφη υπόσχεση παροχής.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 13§1 περ. Α του Κ.Ν.Τ.Χ.**, ορίζεται ότι: “Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 12 τέλος υπόκειται: ... 1.α) Πάσα σύμβασιν, οιοδήποτε αντικείμενου συναπτομένη είτε απ’ ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ’ όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι’ ιδιωτικού καθ’ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου”, ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 15§7 του ίδιου κώδικα** ότι: “Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 14 τέλος υπόκεινται:... Η μεταβίβασις μετοχών (πλην των ονομαστικών μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών), ιδρυτικών τίτλων και ομολογιών εν γένει, εκδεδομένων υπό ελληνικών εταιριών κλπ. ως και ξένων εν γένει χρεωγράφων”.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατ’ εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13§1 περ. Α και 15§7 του ΚΝΤΧ, κρίθηκε ότι το από 30-12-2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης ονομαστικών μετοχών ΑΕ περιείχε αφηρημένη αναγνώριση χρέους, ανεξάρτητη από την αιτία του χρέους, που παρακάμφθηκε, κατ’ αυτόν τον τρόπο, παράνομα, καθ’ ότι ο ίδιος ο ΚΝΤΧ περιέχει ξεχωριστή διάταξη για την μεταβίβαση ονομαστικών μετοχών ΑΕ, την οποία και απαλλάσσει πλήρως του χαρτοσήμου. Από την παράθεση ακόμα και των ίδιων των στοιχείων που αποδέχθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ότι για να υπάρχει σύμβαση “αναγνώρισης χρέους”, υποκείμενη δηλαδή σε τέλος χαρτοσήμου, θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά τα ακόλουθα ειδικότερα στοιχεία: **α)** Έγγραφη Σύμβαση, **β)** Προϋπάρχουσα αιτία οφειλής, **γ)** Με την σύμβαση αναγνώρισης χρέους να ιδρύεται αυτοτελής και ανεξάρτητη από την αρχική αιτία οφειλή και **δ)** Η οφειλή που αναγνωρίζεται με την σύμβαση αναγνώρισης χρέους να είναι αποσυνδεδεμένη από την αρχική αιτία οφειλής.

Με την προσβαλλόμενη πράξη παρακάμφθηκε η έλλειψη των παραπάνω στοιχείων και “μετατράπηκε” σε αφηρημένη αναγνώριση χρέους μια σύμβαση πώλησης μετοχών με ταυτόχρονη πίστωση του τιμήματος, παρ’ όλο που στην από 30.12.2014 σύμβαση: **α)** δεν υπήρχε αναγνώριση προϋπάρχουσας οφειλής, αλλά το τίμημα πιστώθηκε ταυτοχρόνως με την σύμβαση της πώλησης, με το ίδιο έγγραφο, καθιστώντας βέβαιο και χωρίς δυνατότητα ερμηνείας το περιεχόμενο της σύμβασης, **β)** η πίστωση του τιμήματος δεν αναιρούσε το αντικείμενο της σύμβασης, που ήταν η μεταβίβαση μετοχών, που σαφώς και ρητώς απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου, ενώ είναι αδιάρρηκτη με την ταυτόχρονη συμφωνία για πίστωση του τιμήματος, **γ)** η πίστωση του τιμήματος δεν αποσυνέδεε το χρέος από την αρχική αιτία της οφειλής, που ήταν η αγορά των μετοχών, η οποία περιεχόταν στο ίδιο έγγραφο και δεν ήταν άσχετη ή παλιά οφειλή, ώστε να χρειαζόταν να “αναγνωριστεί” από τον ίδιο.

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και στην περίπτωση που ήθελε, όλως αβασίμως και απαραδέκτως κριθεί ότι υπάρχει και έχει καταρτισθεί αυτοτελής και ανεξάρτητη σύμβαση αναγνώρισης χρέους, επ’ αυτής δεν μπορεί να υπολογισθεί και επιβληθεί οποιοδήποτε τέλος χαρτοσήμου καθώς η κύρια σύμβαση (μεταβίβασης μετοχών), δεν υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου εφόσον η βασική αυτή σχέση της μεταβίβασης μετοχών έχει απαλλαγεί νόμιμα από τα τέλη χαρτοσήμου ή ΦΠΑ, όπως διευκρινίζεται στην **ΠΟΛ. 1103/1990** εγκύκλιο του ΥπΟικ και στη μεταγενέστερη αυτής **ΠΟΛ. 1198/2016** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στις 30-12-2014, ο προσφεύγων συνήψε σύμβαση για την αγορά **2.332.856** ονομαστικών μετοχών της εταιρείας «.....», έναντι συνολικού τιμήματος ύψους **6.665.000,00€**, το οποίο πιστώθηκε εξ’

ολοκλήρου και συμφωνήθηκε η καταβολή του σε **ετήσιες άτοκες δόσεις των 155.000,00€**, με την πρώτη δόση καταβλητέα στις 30/12/2015 (ήτοι **εξόφληση σε 43 έτη**), ενώ δεν προκύπτει ότι συντάχθηκε άλλη αυτοτελής μεταγενέστερη σύμβαση.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι υπάρχει μία και μοναδική σύμβαση αυτή της από 30/12/2014 για την μεταβίβαση μετοχών (σύνδεση με αιτία), και όχι δύο αυτοτελείς συμβάσεις ήτοι μία αρχική (κύρια) και μία δεύτερη μεταγενέστερη για την αναγνώριση χρέους, άρα δεν υφίσταται προϋπάρχουσα αιτία οφειλής, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει **δεκτός**, καθόσον η φορολογική αρχή ερμήνευσε **πλημμελώς** τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 873 – 875 του ΑΚ και των άρθρων 13§1 περ. Α και 15§7 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή περαιτέρω, στην έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρεται ότι: «*Η δικαιοπραξία αυτή αποτελεί εν τοις πράγμασι έμμεσο δανεισμό μεταξύ του ελεγχόμενου και των πωλητών (κο του και κα του)* ως φυσικά πρόσωπα η οποία υλοποιείται τύποις με την καταρτισθείσα σύμβαση (30/12/2014) πώλησης μετοχών της ανωνύμου εταιρίας (.....). Συνεπώς ως προς τούτο ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για κατάρτιση αφηρημένης αναγνώρισης χρέους»,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 38 του ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι:

«1) Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2) Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3) Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4) Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων **κρίνονται μη γνήσιες**, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5) Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*»,

Κατόπιν αυτών, για το γεγονός της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, αυτό αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, λαμβανομένων υπόψιν των διατάξεων περί παραγραφής,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **23/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του κατοίκου οδός αριθ. και **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, ως **πλημμελώς αιτιολογημένης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.