



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-2-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 607

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα την περιοχή στην, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		10-9-2021	Κ.Ν.Τ.Χ.	2017	3.815,39€
2		10-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2016	1.000,00€
3		10-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2017	3.500,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου και πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, των οποίων ζητείται η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 10-9-2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρων 23-28, 34 και 62 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιορίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου, ποσού 2.369,49€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου, ποσού 473,90€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής, ποσού 810,00€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 162,00€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 περ. β' και παρ.2 περ. δ' του ν.4174/2013, συνολικού ποσού 1.000,00€ (500,00€ X 2), λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τους μήνες 11^ο και 12^ο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ..

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 περ. β' και παρ.2 περ. δ' του ν.4174/2013, συνολικού ποσού 3.500,00€ (500,00€ X 7), λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τους μήνες 1^ο, 2^ο, 5^ο, 7^ο, 8^ο, 10^ο και 11^ο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και ΚΦΔ, αντίστοιχα, εκδόθηκαν με βάση την από 10-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρων 23-28, 34 και 62 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, δυνάμει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2019 δελτίου πληροφοριών του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκειμένου να διερευνηθούν οι χρηματικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.

Την 29-10-2020 απεστάλη στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου προσκομίζοντας τα ζητηθέντα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών του λογαριασμού 33.95.00 και του λογαριασμού 53.14.00, φορολογικών ετών 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι στον εν λόγω λογαριασμό είχαν καταγραφεί οι διευκολύνσεις που έλαβε ή και παρείχε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά περίπτωση από ή και προς τον, από ή και προς την επιχείρηση «.....», από ή και προς την επιχείρηση «.....» καθώς και από ή και προς την επιχείρηση «.....». Επιπλέον, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε υποβάλλει δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου για καμία φορολογική περίοδο.

Έπειτα, ο έλεγχος συνέταξε το από 19-7-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 23-7-2021, καθώς και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου ΚΦΔ, αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./2021 έγγραφο.

Ο έλεγχος, κατόπιν των ανωτέρω, προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων καθώς και της από 10-9-2021 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. β' του ν.4174/2013, αντί του προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' του ν.4174/2013.
- Εσφαλμένη επιβολή προστίμου του άρθρου 58 παρ.2 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Επιβολή εμπορικού τέλους» του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «*Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας ...*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1α του άρθρου 15 «(Εγγραφα υποκείμενα εις εμπορικόν τέλος)» του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«*Εις το κατά την παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:*

1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ'ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (ΑΡ. 75), ορίζεται ότι: «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 εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 «Τρόπος εισπράξεως των τελών χαρτοσήμου» του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 11 του Ν.Δ. 3717/1957, ορίζεται ότι: «Εξαιρετικώς α) επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου και β) επί των πάσης φύσεως απολήψεως υπό εταίρων, επί διανομής κερδών ομορρύθμων και ετερορρύθμων εμπορικών εταιριών, ως και επί κεφαλαιοποίησεως κερδών των εταιριών τούτων, τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.» (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ 185/1980, Εγκ. 11/1981).

Επειδή, κάθε ανάληψη (ή κατάθεση) χρημάτων που προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1 % σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ Εδάφιο τέταρτο του άρθρ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Χ.Τ. 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). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β)εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων

να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣΤΕ 1767/1992, ΣΤΕ 1039/1996).

Επειδή, στην εγκύκλιο Εγκ. Κ 8802/654/1983, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται ότι: «Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης. (Υποικ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81)...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β`, γ`, δ` και στ` της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «II. **ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62**

...

9. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)

...

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής

φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερσχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2.

Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου, διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση τελών χαρτοσήμου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον ΚΦΔ, νοείται ως ανακριβής /μη υποβολή δήλωσης η αντίστοιχη ανακριβής / μη απόδοση των τελών χαρτοσήμου που οφείλονται.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1080/2016 «Επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου αλλά μόνο του τέλους επιτηδεύματος, καθώς και στην περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων» αναφέρεται ότι: «... με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, στις περιπτώσεις στις οποίες δεν υποβάλλεται ή υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου αλλά μόνο του τέλους επιτηδεύματος (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), επιβάλλονται τα πρόστιμα που ορίζονται με τις διατάξεις της παρ. 19 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ενώ για αντίστοιχες παραβάσεις που αφορούν τα φορολογικά έτη 2014 και επόμενα, επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται στην περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι εκατό (100) ευρώ σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως της κατηγορίας βιβλίων που τηρεί ο φορολογούμενος.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και ΚΦΔ, αντίστοιχα, εκδόθηκαν με βάση την από 10-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρων 23-28, 34 και 62 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, δυνάμει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2019 δελτίου πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκειμένου να διερευνηθούν οι χρηματικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, την 29-10-2020 απεστάλη στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου προσκομίζοντας τα ζητηθέντα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Επειδή, από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών του λογαριασμού 33.95.00 και του λογαριασμού 53.14.00, φορολογικών ετών 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι στον εν λόγω λογαριασμό είχαν καταγραφεί οι διευκολύνσεις που έλαβε ή και παρείχε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά περίπτωση από ή και προς τον, από ή και προς την επιχείρηση «.....», από ή και προς την επιχείρηση «.....» καθώς και από ή και προς την επιχείρηση «.....». Επιπλέον, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε υποβάλλει δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου για καμία φορολογική περίοδο, όπως παρατίθεται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

Λογ/μός Αναλυτ. Καθολικού	Ημερομηνία	Ποσό υπο- κείμενο σε χαρτόσημο	Είδος κίνησης	Χαρακτ/μός κίνησης	Ποσό χαρτοσήμο υ (1% επί του ποσού της συναλλαγής)	ΟΓΑ χαρτοσήμο υ (20% επί του ποσού του χαρτ/μου)	Λήξη προ- θεσμίας υποβολής δήλωσης	Πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ
ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 – 31/12/2016									
.....	28/11/2016	10.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	100,00	20,00	15/12/2016	60,00	500,00
.....	21/12/2016	7.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	70,00	14,00	15/1/2017	42,00	500,00
ΣΥΝΟΛΟ		17.000,00			170,00	34,00		102,00	1.000,00
ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 – 31/12/2017									
..... -	12/1/2017	4.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	40,00	8,00	15/2/2017	24,00	500,00
..... -	20/2/2017	1.500,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	15,00	3,00	15/3/2017	9,00	500,00
..... -	10/5/2017	3.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	30,00	6,00	15/6/2017	18,00	500,00
..... -	5/7/2017	1.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	10,00	2,00	15/8/2017	6,00	500,00
..... -	14/7/2017	3.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	30,00	6,00	15/8/2017	18,00	
..... -	5/7/2017	11.448,78	Πιστωτική	Δευκόλυνση- πληρωμή ΕΕΤΗΔΕ για λογ/μό της ελεγχόμενης	114,49	22,90	15/8/2017	68,70	
..... -	2/8/2017	3.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	30,00	6,00	15/9/2017	18,00	500,00
.....	29/8/2017	45.000,00	Χρεωστική	Χρηματική δευκόλυνση	450,00	90,00	15/9/2017	270,00	
.....	6/10/2017	1.500,00	Χρεωστική	Χρηματική δευκόλυνση	15,00	3,00	15/11/2017	9,00	
.....	30/11/2017	1.500,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	15,00	3,00	15/12/2017	9,00	500,00
.....	29/12/2017	5.000,00	Χρεωστική	Χρηματική δευκόλυνση	50,00	10,00	15/1/2018	30,00	
.....	29/12/2017	140.000,00	Χρεωστική	Χρηματική δευκόλυνση	1.400,00	280,00	15/1/2018	840,00	
..... -	31/12/2017	17.000,00	Πιστωτική	Χρηματική δευκόλυνση	170,00	34,00	15/1/2018	102,00	
ΣΥΝΟΛΟ		236.948,78			2.369,49	473,90		1.421,70	3.500,00

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου για καμία εγγραφή εκάστης φορολογικής περιόδου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. β' του ν.4174/2013, αντί του προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' του ν.4174/2013. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της επικαλείται την ΠΟΛ.1080/2016.

Επειδή, η ΠΟΛ.1080/2016 αφορά μόνο το τέλος επιτηδεύματος, το οποίο συμβιβαιώνεται με την εκάστοτε δήλωση φόρου εισοδήματος και όχι γενικά στα λοιπά τέλη και εισφορές.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 περ. β' και παρ.2 περ. δ' του ν.4174/2013, συνολικού ποσού 1.000,00€ (500,00€ X 2), λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τους μήνες 11^ο και 12^ο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ ορθώς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 περ. β' και παρ.2 περ. δ' του ν.4174/2013, συνολικού ποσού 3.500,00€ (500,00€ X 7), λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τους μήνες 1^ο, 2^ο, 5^ο, 7^ο, 8^ο, 10^ο και 11^ο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ..

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επιβλήθηκαν σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 καθώς και της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, καθόσον οι δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου ήταν χρεωστικές και δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης επιβολής του προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. β' του ν.4174/2013, αντί του προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' του ν.4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 62 του ΚΦΔ καθώς και τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1252/2015, εφόσον για την ίδια παράβαση επιβάλλονται σύμφωνα με τον Κώδικα περισσότερα πρόστιμα υπερισχύει η διάταξη, που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα, αναφορικά με την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2017, προκύπτει ότι το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ποσού 500,00€, που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για κάθε μη υποβολή δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, για τους μήνες 1^ο, 2^ο, 5^ο, 7^ο, 8^ο, 10^ο και 11^ο, ξεπερνά σε κάθε περίπτωση το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 εκάστης δήλωσης και ως εκ τούτου, η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για τους ανωτέρω μήνες επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι το ποσό των 3.500,00€ (500,00€/ μη υποβληθείσα δήλωση x 7 μη υποβληθείσες δηλώσεις).

Επειδή, όσον αφορά τον μήνα 12^ο της φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ., όφειλαν να καταβληθούν μέχρι την 15/1/2018.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αναφορικά με τον μήνα 12^ο της φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, προκύπτει ότι το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013, συνολικού

ποσού 972,00€ (810,00€ + 162,00€) ξεπερνά το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ποσού 500,00€ και ως εκ τούτου, ορθώς η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, φορολογικού έτους 2017, προσδιόρισε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής, ποσού 810,00€, πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα ως άνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 162,00€, καθόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 παρ.2 του ν.4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 10-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρων 23-28, 34 και 62 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί της οποίας εδράζονται η με αριθ./2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικών λογαριασμών, φορολογικού έτους 2017, καθώς και οι με αριθ./2021 και/2021 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2016 και 1/1 - 31/12/2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 27-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		10-9-2021	Κ.Ν.Τ.Χ.	2017
2		10-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2016
3		10-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2017

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Κ.Ν.Τ.Χ. (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	236.948,78€
Χαρτόσημο	2.369,49€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	473,90€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	810,00€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	162,00€
Σύνολο	3.815,39€

2. Κ.Φ.Δ.-Ε.Λ.Π. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' & παρ. 2 περ. δ' του ν.4174/2013

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **1.000,00€ (500,00€ X 2)**

3. Κ.Φ.Δ.-Ε.Λ.Π. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' & παρ. 2 περ. δ' του ν.4174/2013

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **3.500,00€ (500,00€ X 7)**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.