



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.05.2024

Αριθμός Απόφασης: 1519

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
 - γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **18.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, έδρα επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) της υπ' αριθ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, γ) της υπ' αριθ./19.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δ) της υπ' αριθ./19.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. την υπ' αριθ......./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) την υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, γ) την υπ' αριθ./19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δ) την υπ' αριθ./19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις 18.01.2024 και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου 19.999,94 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 3.999,99 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 11.999,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 35.999,90 ευρώ.

Με την με αριθμό/19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου 19.803,94 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 3.960,79 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 11.882,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 35.647,09 ευρώ.

Με την με αριθμό/19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 20.000,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022.

Με την με αριθμό/19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 20.000,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ι.1. Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών, εισφορών & ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 κατόπιν της με αριθμό/04.05.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με βάση τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1124/2015 και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ

Ι.2. Με την από 21.04.2007 απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας, αποφασίσθηκε η έκδοση κοινού ομολογιακού δανείου στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3156/2003, οι όροι του οποίου καθορίστηκαν με την από 26.04.2007 σύμβαση ως εξής:

Εκδότης :

Κεφάλαιο δανείου: 14.200.000 €, διαιρούμενο σε 14.200.000 κοινές ονομαστικές ομολογίες, ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ η κάθε μία

Ομολογιούχοι:

Πληρεξούσιος καταβολών.....

Χρόνος αποπληρωμής: Δέκα πέντε (15) έτη

Την από 26.04.2007 σύμβαση υπογράφουν ως συμβαλλόμενοι η

Η σύμβαση του κοινού ομολογιακού δανείου καθώς και η πληρωμή των τόκων που προκύπτουν από αυτό απαλλάσσεται του χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3156/2003.

Σύμφωνα με τις απόψεις του ελέγχου:

-Η προσφεύγουσα δεν υπήρξε συνεπής στις καταβολές του κεφαλαίου, των τόκων δανείου και των τόκων υπερημερίας που ορίζονταν στην από 26.04.2007 σύμβαση κοινού ομολογιακού δανείου. Με τις από 15.07.2013 και 27.12.2016 συμφωνίες βασικών όρων αναδιάρθρωσης του δανείου που σύναψε με τον ομολογιούχο ΑΕ, καθορίστηκε η ρύθμιση των ληξιπρόθεσμων οφειλών ως προς τον χρόνο εξόφλησης και το επιτόκιο.

-Οι οφειλόμενοι τόκοι ουδέποτε καταβλήθηκαν στον ομολογιούχο αλλά κάθε έτος η προσφεύγουσα προέβαινε σε κεφαλαιοποίηση και επανατοκισμό αυτών, με χρέωση στα τηρούμενα βιβλία της του λογαριασμού 65 00 00 «ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΔΑΝΕΙΩΝ ΣΕ € ΜΗ ΜΕΤ ΣΕ ΜΤΧ» σε πίστωση των λογαριασμών της ομολογιούχου εταιρείας με αρ. 45 00 00 - 45 00 04 όπως αναλυτικά εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα.

-Έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (Υπ. Οικ. Τ. 2735/1959, Α. 28779/1422/1976, Σ. 4828/804/1976, Π. 4138/ 370/1982, Π. 5628/408/1985, Ε.359/11/1987), η κεφαλαιοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών εκ χρεολύτρων, τόκων και εξόδων δανείων αποτελεί νέα σύμβαση δανείου, η οποία υπόκειται στο οικείο, κατά περίπτωση, τέλος χαρτοσήμου, (2,4% για Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/57 (Σχετική ΥΠΟΙΚ. Τ. 2735/59), απόφαση ΔΕΔ Αθηνών 2815/2018.

-Η σύμβαση της ανανέωσης του χρέους, δηλαδή, η σύμβαση περί συστάσεως νέας ενοχής, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1α ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα, το οποίο υπολογίζεται στο ποσό της νέας, δια της ως άνω συμβάσεως, συνιστώμενης οφειλής.

-Το τέλος χαρτοσήμου οφείλεται και μετά την 01.01.87, καθόσον η σύμβαση δανείου δεν αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ΥΠΟΙΚ. Σ. 605/98/ΠΟΛ. 44/1987, η οποία ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 1642/1986 νυν άρθρο 63 ν. 2859/2000.

Με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα:

Από τον έλεγχο καταλογίστηκε το οφειλόμενο χαρτόσημο 2% και ο ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1α του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ ήτοι:

Φορολογικό έτος 01.01.2016 - 31.12.2016

Α./Α.	ΗΜ/ΝΙΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ
.....	31.12.2016	450000	EFG Λ/ΜΟΣ	ΤΟΚΟΙ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 31.12.2015-30.12.2016	215.958,42
.....	31.12.2016	450001	ΡΥΘΜΙΣΗ ΤΟΚΩΝ ΕΩΣ 29.04.2013	ΤΟΚΟΙ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 31.12.2015-30.12.2016	361.468,98

.....	31.12.2016	450002	ΜΑΚΡΟΠΡ ΤΟΚΟΙ ΔΕΔΟΥΛ ΜΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΟΙ	ΤΟΚΟΙ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 31.12.2015-30.12.2016	337.691,38
Σύνολο κεφαλαιοποιηθέντων τόκων					915.118,78

Οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου 2%	18.302,38
Οφειλόμενο ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%	3.660,48
Σύνολο οφειλής	21.962,85

Φορολογικό έτος 01.01.2017 - 31.12.2017

A./A.	ΗΜ/ΝΙΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ
.....	31.12.2017	450000	EFG ΛΜΟΣ	ΤΟΚΟΙ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 30.12.2016-29.12.2017	215.366,74
.....	31.12.2017	450001	ΡΥΘΜΙΣΗ ΤΟΚΩΝ ΕΩΣ 29.04.2013	ΤΟΚΟΙ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 30.12.2016-29.12.2017	360.478,65
.....	31.12.2017	450002	ΜΑΚΡΟΠΡ ΤΟΚΟΙ ΔΕΔΟΥΛ ΜΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΟΙ	ΤΟΚΟΙ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 30.12.2016-29.12.2017	348.804,84
.....	31.12.2017	450003	ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΤΟΚΟΙ ΕΠΙ ΤΟΚΩΝ ΚΕΦΑΛ	ΤΟΚΟΙ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 30.12.2016-29.12.2017	3.275,37
Σύνολο κεφαλαιοποιηθέντων τόκων					927.925,60

Οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου 2%	18.558,51
Οφειλόμενο ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%	3.711,70
Σύνολο οφειλής	22.270,21

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΣΤΟ ΑΝΑΔΕΧΟΜΕΝΟ ΧΡΕΟΣ (ΠΛΗΡΩΜΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ)

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν τηρεί τον λογαριασμό 38.00.00 «ΤΑΜΕΙΟ» και δεν κινεί τους τραπεζικούς της λογαριασμούς για τις πληρωμές των οφειλών της αλλά μεταφέρει τις υποχρεώσεις της προς τρίτους (προμηθευτές, Δημόσιο κλπ) σε πίστωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ΑΕ και οι οποίες αποδέχονται την διευθέτηση των οφειλών της.

Η αναδοχή χρέους της ελεγχόμενης από τις εταιρείες και ως ανεξάρτητη και αυτοτελής σύμβαση, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, κατά τις διακρίσεις του άρθρου 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, (Υπ. Οικ. Α. 11702/1955, Τ. 6128/1957, Ε. 12513/400/1987, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. ανακοινωθείσα με το υπ' αριθ. /1948 έγγραφο του Νομ. Συμβούλου Υπ. Οικονομικών).

Η σύμβαση της αναδοχής χρέους δεν συντάσσεται με έγγραφο, αλλά περί αυτής λαμβάνει χώρα σχετική εγγραφή στα βιβλία της ελεγχόμενης, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο, άρθρο 12 ΝΔ 5717/1957, Σ.τ.Ε. 3402/1988).

Οι εγγραφές αναδοχής χρέους όπως καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, εμφανίζονται αναλυτικά στις συνημμένες καταστάσεις Νο

Το προαναφερόμενο τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται στο ποσό του αναδεχόμενου χρέους (Υπ. Οικ. Α. 11702/1955, Τ. 6128/ 1957, Σ. 1487/264/1983).

Ως προς τον τρόπο καταβολής του τέλους χαρτοσήμου τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου και ως προς το βάρος της πληρωμής αυτού, ελλείψει συμφωνίας, η διάταξη του άρθρου 425 του Αστικού Κώδικα, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 33 & 37 του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν συντρέχει περίπτωση.

Το τέλος χαρτοσήμου οφείλεται και μετά την 01.01.87, καθόσον η σύμβαση αναδοχής χρέους δεν αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ΥΠΟΙΚ. Σ. 605/98/ΠΟΛ. 44/1987, η οποία ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 1642/1986 νυν άρθρο 63 Ν. 2859/2000.

Το οφειλόμενο χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρτοσήμου υπολογίστηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, ανά έτος και μήνα, ως ακολούθως:

1. Φορολογικό έτος 01.01.2016 – 31.12.2016

ΜΗΝΑΣ	ΑΝΑΔΕΧΟΜΕΝΟ ΧΡΕΟΣ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 2%	ΟΓΑ ΧΑΡ/ΜΟΥ 20%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	2.045,30	40,91	8,18	49,09
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	5.491,57	109,83	21,97	131,80
ΜΑΡΤΙΟΣ	9.527,10	190,54	38,11	228,65
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	8.916,06	178,32	35,66	213,99
ΜΑΙΟΣ	8.945,00	178,90	35,78	214,68
ΙΟΥΝΙΟΣ	8.973,96	179,48	35,90	215,38
ΙΟΥΛΙΟΣ	9.002,90	180,06	36,01	216,07
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	10.091,76	201,84	40,37	242,20
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	4.957,54	99,15	19,83	118,98
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	4.953,08	99,06	19,81	118,87
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	4.579,35	91,59	18,32	109,90
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	7.394,69	147,89	29,58	177,47
ΣΥΝΟΛΟ	84.878,31	1.697,57	339,51	2.037,08

2. Φορολογικό έτος 01.01.2017 – 31.12.2017

ΜΗΝΑΣ	ΑΝΑΔΕΧΟΜΕΝΟ ΧΡΕΟΣ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 2%	ΟΓΑ ΧΑΡ/ΜΟΥ 20%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	4.433,37	88,67	17,73	106,40
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	4.702,77	94,06	18,81	112,87
ΜΑΡΤΙΟΣ	4.617,25	92,35	18,47	110,81
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	4.631,72	92,63	18,53	111,16
ΜΑΙΟΣ	4.862,99	97,26	19,45	116,71
ΙΟΥΝΙΟΣ	4.660,67	93,21	18,64	111,86
ΙΟΥΛΙΟΣ	5.218,88	104,38	20,88	125,25
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	4.689,62	93,79	18,76	112,55
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	4.704,09	94,08	18,82	112,90
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	5.476,33	109,53	21,91	131,43
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	6.876,29	137,53	27,51	165,03
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	7.397,35	147,95	29,59	177,54
ΣΥΝΟΛΟ	62.271,33	1.245,43	249,09	1.494,51

Ακολούθως συντάχθηκε το με αριθμό/17.11.2023 σημείωμα διαπιστώσεων με προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Τελών Χαρτοσήμου, με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Το σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 21.11.2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4987/2022 στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της προσφεύγουσας, έλαβε αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης και αναγνώστηκε την ίδια ημέρα.

Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε δια εγγράφου της εντός του προβλεπόμενου από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 χρόνου.

Στη συνέχεια ο έλεγχος καταλόγισε το σύνολο των οφειλόμενων τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ανά έτος και μήνα ως ακολούθως:

1.Φορολογικό έτος 2016

ΜΗΝΑΣ	ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 2%	ΟΓΑ ΧΑΡ/ΜΟΥ 20%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	2.045,30	40,91	8,18	49,09
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	5.491,57	109,83	21,97	131,80
ΜΑΡΤΙΟΣ	9.527,10	190,54	38,11	228,65
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	8.916,06	178,32	35,66	213,99
ΜΑΙΟΣ	8.945,00	178,90	35,78	214,68
ΙΟΥΝΙΟΣ	8.973,96	179,48	35,90	215,38
ΙΟΥΛΙΟΣ	9.002,90	180,06	36,01	216,07
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	10.091,76	201,84	40,37	242,20
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	4.957,54	99,15	19,83	118,98
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	4.953,08	99,06	19,81	118,87
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	4.579,35	91,59	18,32	109,90
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	922.513,47	18.450,27	3.690,05	22.140,32
ΣΥΝΟΛΟ	999.997,09	19.999,94	3.999,99	23.999,93

2.Φορολογικό έτος 2017

ΜΗΝΑΣ	ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 2%	ΟΓΑ ΧΑΡ/ΜΟΥ 20%	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	4.433,37	88,67	17,73	106,40
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	4.702,77	94,06	18,81	112,87
ΜΑΡΤΙΟΣ	4.617,25	92,35	18,47	110,81
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	4.631,72	92,63	18,53	111,16
ΜΑΙΟΣ	4.862,99	97,26	19,45	116,71
ΙΟΥΝΙΟΣ	4.660,67	93,21	18,64	111,86
ΙΟΥΛΙΟΣ	5.218,88	104,38	20,88	125,25
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	4.689,62	93,79	18,76	112,55
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	4.704,09	94,08	18,82	112,90
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	5.476,33	109,53	21,91	131,43
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	6.876,29	137,53	27,51	165,03
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	935.322,95	18.706,46	3.741,29	22.447,75
ΣΥΝΟΛΟ	990.196,93	19.803,94	3.960,79	23.764,73

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 56 ΤΟΥ Ν. 4987/2022

Ι.3. Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/09.05.2023 πρόσκληση, την οποία ο έλεγχος απέστειλε ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή, ζήτησε από την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεση του ελέγχου, εντός τριάντα (30) ημερών, τον φάκελο τεκμηρίωσης (μεταφρασμένο στα Ελληνικά) των ενδοομιλικών συναλλαγών της με άλλες εταιρείες του ιδίου ομίλου, των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2016-31.12.2016 & 01.01.2017-31.12.2017, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

Η συστημένη επιστολή έλαβε αριθμό συστημένου από τα ΕΛΤΑ REGR/11.05.2023, και παραδόθηκε στην προσφεύγουσα την 16.05.2023.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τους φάκελους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών φορολογικών ετών 2016 & 2017 την 25.09.2023 με το με αριθμό πρωτοκόλλου/25.09.2023 έγγραφό της, ήτοι 101 (εκατόν μία) ημέρες αργότερα από την λήξη της προθεσμίας των τριάντα ημερών, εντός της οποίας όφειλε να τους θέσει στην διάθεση του ελέγχου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 56 του ν. 4987/2022, σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μετά την ενεννηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

Η προσφεύγουσα παρέβη τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Νν. 4987/202022, και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τον φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης.

Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022, ποσού είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ για κάθε φορολογικό έτος.

Ακολούθως κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/17.11.2023 σημείωμα διαπιστώσεων με προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 56 του ν. 4987/2022, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Το σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 21.11.2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4987/2022 στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της προσφεύγουσας, έλαβε αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης και αναγνώστηκε την ίδια ημέρα.

Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε δια εγγράφου της εντός του προβλεπόμενου από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 χρόνου.

Στη συνέχεια ο έλεγχος επέβαλε το από τις διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022 πρόστιμο ανά φορολογικό έτος ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01.01.2016– 31.12.2016

Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ως είχε υποχρέωση, εντός τριάντα (30) ημερών, τον φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

Επιβαλλόμενο πρόστιμο άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022, 20.000,00 ευρώ.

Φορολογική περίοδος 01.01.2017– 31.12.2017

Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ως είχε υποχρέωση, εντός τριάντα (30) ημερών, τον φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

Επιβαλλόμενο πρόστιμο άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022, 20.000,00 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι ανωτέρω αναγραφόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και οι πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να εξαφανισθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
3. Να εξαφανισθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
4. Να εξαφανισθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ./19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
5. Να εξαφανισθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ./19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παράνομη επιβολή τελών χαρτοσήμου επί κεφαλαιοποιήσεως τόκων ομολογιακού δανείου.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου και, σε κάθε περίπτωση, παράνομη διπλή φορολόγηση των ίδιων ποσών-μη νόμιμη επιβολή τελών χαρτοσήμου επί φερομένων εγγραφών αναδοχής χρέους, που δεν συνιστούν τέτοιες.

4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παράνομη επιβολή προστίμων ν. 4987/2022 (άρθ. 56 παρ. 2) λόγω παραβάσεως των αρχών της χρηστής διοικήσεως και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, στην Ε. 2049/2021 ορίζεται ότι: « Με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού.

Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ..

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «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» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται

στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

.....

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.»

Επειδή, στην από 19.01.2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ουδεμία αναφορά γίνεται σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2016, ενώ γίνεται αναφορά μόνο για του φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, στην απόφαση 1007/2022 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών μεταξύ άλλων αναγράφεται ότι: «Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΑΑΔΕ για το έντυπο Α200-Αίτηση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, η προθεσμία υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου για δάνεια χωρίς σύμβαση είναι η 15η μέρα του επόμενου μήνα από την εγγραφή στα βιβλία. Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου η προσφεύγουσα οντότητα τηρεί απλογραφικά βιβλία και συνεπώς η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.....».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου: α) για το φορολογικό έτος 2016 έχει υποκύψει στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 36 παρ.1 του ν 4987/2022 και επομένως η υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 τυγχάνει ακυρωτέα, β) για το φορολογικό έτος 2017 έχει υποκύψει στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 36 παρ.1 του ν 4987/2022 το ποσό των 54.873,98 ευρώ που αφορά στο αναδεχόμενο χρέος για τους μήνες Ιανουάριο έως Νοέμβριο (62.271,33-7.397,35), ενώ δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή το ποσό των 7.397,35 ευρώ που αφορά στην εγγραφή του αναδεχόμενου χρέους τον Δεκέμβριο του 2017, καθώς η ημερομηνία υποβολής της σχετικής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου ήταν η 15.01.2018 και επομένως η παραγραφή επήλθε στις 31.12.2023. Συνεπώς η υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 πρέπει να μεταρρυθμιστεί με αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου 7.397,35 ευρώ.

Για τον ίδιο λόγο (πενταετής παραγραφή) τυγχάνει ακυρωτέα και με αριθμό/19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2016.

Επομένως ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος πρέπει να γίνει μερικά αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 3156/2003 ορίζεται ότι: «**1.** Η έκδοση ομολογιακού δανείου του νόμου αυτού, η παροχή κάθε είδους ασφαλειών, όλες οι συμβάσεις που προβλέπονται στο νόμο αυτόν, καθώς και κάθε σχετική ή παρεπόμενη σύμβαση ή πράξη και η καταχώριση αυτών σε δημόσια βιβλία όπου απαιτείται, οι προσωρινοί και οριστικοί τίτλοι ομολογιών, η διάθεση και κυκλοφορία αυτών, η εξόφληση του κεφαλαίου από ομολογίες και από επιχειρηματικές απαιτήσεις που τις καλύπτουν και εν γένει η άσκηση δικαιωμάτων που απορρέουν από ομολογίες που εκδίδονται σύμφωνα με το νόμο αυτόν και από επιχειρηματικές απαιτήσεις που τις καλύπτουν, η μεταβίβαση ομολογιών εντός ή εκτός οργανωμένης αγοράς ή χρηματιστηρίου απαλλάσσονται από κάθε άμεσο ή έμμεσο φόρο, περιλαμβανομένου και του φόρου υπεραξίας, τέλος, ανταποδοτικό ή μη, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, εισφορά του ν. 128/1975, προμήθεια, δικαίωμα ή άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, με την επιφύλαξη των διατάξεων που αφορούν το Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών.»

Επειδή, η προσφεύγουσα στις 27.12.2016 σύναψε με την εταιρεία σύμβαση περί τροποποίησης του προγράμματος κοινού ομολογιακού δανείου ποσού 14.200.000,00 ευρώ του οποίου η έκδοση (με εκδότη την προσφεύγουσα) αποφασίστηκε στις 21.04.2007. Στη συνέχεια, με την από 15.07.2013 συμφωνία βασικών όρων αναδιάρθρωσης του ομολογιακού δανείου, καθορίστηκαν οι βασικοί όροι, δυνάμει των οποίων ρυθμίστηκαν και εν γένει αναδιαρθρώθηκαν οι ληξιπρόθεσμες οφειλές του εκδότη από το ομολογιακό δάνειο. Ακολούθως, δυνάμει της από 20.12.2016 νέας συμφωνίας βασικών όρων αναδιάρθρωσης του ομολογιακού δανείου, καθορίστηκαν οι βασικοί όροι, δυνάμει των οποίων ρυθμίστηκαν και εν γένει αναδιαρθρώθηκαν εκ νέου οι ληξιπρόθεσμες οφειλές της προσφεύγουσας (εκδότη) από το δάνειο. Κατόπιν της από 23.12.2016 απόφασης της γενικής συνέλευσης των μετόχων του εκδότη (προσφεύγουσας), ο εκδότης (προσφεύγουσα) προέβη στο πλαίσιο γενικότερης ρύθμισης των οφειλών του προς τον ομολογιούχο, στην τροποποίηση του προγράμματος του δανείου, με βάση τη συμφωνία αναδιάρθρωσης. Στην παράγραφο 4.07 της συναφθείσας τροποποίησης του προγράμματος κοινού ομολογιακού δανείου ποσού 14.200.000,00 ευρώ αναγραφόταν ότι για την χρονική περίοδο από 29.12.2017 έως τη λήξη του δανείου, η περίοδος υπολογισμού των τόκων θα ήταν εξαμήνη και ο εκδότης θα κατέβαλε στον ομολογιούχο τόκο ο οποίος θα υπολογιζόταν για το σύνολο του εκάστοτε ανεξόφλητου κεφαλαίου των ομολογιών, προς επιτόκιο ίσο με το επιτόκιο που προσδιορίστηκε από τον πληρεξούσιο καταβολών, δύο εργάσιμες ημέρες πριν από την έναρξη της περιόδου υπολογισμού. Στην παράγραφο 5 της συναφθείσας τροποποίησης αναγραφόταν ότι σε περίπτωση καθυστέρησης εμπρόθεσμης πληρωμής οποιουδήποτε ποσού του χρέους (χρέος σημαίνει το εκάστοτε ανεξόφλητο υπόλοιπο του δανείου πλέον των οφειλόμενων συμβατικών τόκων, εξόδων, φόρων, καθώς και οποιοδήποτε άλλο ποσό είναι πληρωτέο προς τους ομολογιούχους) ο εκδότης (προσφεύγουσα) δεν θα οφείλει τόκο υπερημερίας για το καθυστερούμενο ποσό.

Επειδή, αναιτιολόγητα ο έλεγχος επικαλείται ότι υφίσταται νέο μη ομολογιακό δάνειο, ενώ έχει συναφθεί σύμβαση τροποποίησης του αρχικού προγράμματος κοινού ομολογιακού δανείου ποσού 14.200.000,00 ευρώ, όπως αναφέρεται στη σελίδα 7 της από 19.12.2023 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, η αναδιάρθρωση του συναφθέντος ομολογιακού δανείου, απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου κατά ρητή επιταγή του νομοθέτη.

Επειδή, η μη εξόφληση των τόκων του ομολογιακού δανείου δεν συνιστά νέο δάνειο, μη ομολογιακό, αλλά σε κάθε περίπτωση είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με το αρχικώς συναφθέν ομολογιακό δάνειο και αποτελεί παρεπόμενη πράξη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 3156/2003.

Κατά συνέπεια η με αριθμό/19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 πρέπει να μεταρρυθμιστεί με αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 7.397,35 ευρώ που αφορά στο αναδεχόμενο χρέος από λειτουργικά έξοδα του μηνός Δεκεμβρίου 2017.

Επομένως ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος γίνεται μερικώς δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στην από 19.01.2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μεταξύ άλλων αναγράφονται και τα εξής: «Επιπροσθέτως από τον διενεργηθέντα έλεγχο της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τηρεί τον λογαριασμό 38.00.00 «ΤΑΜΕΙΟ» και δεν κινεί τους τραπεζικούς της λογαριασμούς για τις πληρωμές των οφειλών της αλλά μεταφέρει τις υποχρεώσεις της προς τρίτους (προμηθευτές, Δημόσιο κλπ) σε πίστωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και, οι οποίες αποδέχονται την διευθέτηση των οφειλών της. Κατά συνέπεια υφίσταται αναδοχή χρέους της προσφεύγουσας, από τις εταιρείες, η οποία ως ανεξάρτητη και αυτοτελής σύμβαση. υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%. κατά τις διακρίσεις του άρθρου 15 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου. (Υπ. οικ. Α. 11702/1955. Τ. 6128/1957. Ε. 12513/400/1987. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. ανακοινωθείσα με το υπ' αριθ./1948 του Νομ. Συμβούλου Υπ. Οικονομικών).

Η σύμβαση της αναδοχής χρέους δεν συντάσσεται με έγγραφο, αλλά περί αυτής λαμβάνει χώρα σχετική εγγραφή στα βιβλία της ελεγχόμενης, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο, άρθρο 12 ΝΔ 5717/1957, Σ.Τ.Ε. 3402/1988). Οι εγγραφές αναδοχής χρέους όπως καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, εμφανίζονται αναλυτικά στις συνημμένες καταστάσεις Νο 1 & 2. Το προαναφερόμενο τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται στο ποσό του αναδεχόμενου χρέους (Υπ. οικ. Α. 11702/1955, Τ. 6128/ 1957, Σ. 1487/264/1983), ενώ ως προς τον τρόπο καταβολής του τέλους χαρτοσήμου τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου και ως προς το βάρος της πληρωμής αυτού, ελλείψει συμφωνίας, η διάταξη του άρθρου 425 του Αστικού Κώδικα, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 33 & 37 του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν συντρέχει περίπτωση.

Το τέλος χαρτοσήμου οφείλεται και μετά την 01.01.87, καθόσον η σύμβαση αναδοχής χρέους δεν αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ΥΠΟΙΚ. Σ. 605/98/ΠΟΛ. 44/1987, η οποία ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 1642/1986 νυν άρθρο 63 Ν. 2859/2000, ως αναλύθηκε ανωτέρω.

Επειδή στην από 19.12.2023 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της υπηρεσίας μας, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό προσβολή πράξεων, γίνεται σαφής αναφορά στην συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που αποτέλεσαν την πραγματική βάση επιβολής του φόρου, ακολούθως καταγράφονται αναλυτικά όλες οι ενέργειες στις οποίες προέβη ο έλεγχος και άπαντα τα ληφθέντα υπόψιν, κατόπιν παρατίθενται οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν, καθώς και οι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα και κατ' εφαρμογή της αρχής της

νομιμότητας, οδήγησε στο καταλογισμό των επίδικων ποσών, με την εφαρμογή των οικείων διατάξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα, διαρκούντος του ελέγχου και έως την ολοκλήρωση αυτού δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της να αποδείξει τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της σχετικούς ισχυρισμούς, δεν υπέβαλε υπόμνημα επί του σημειώματος διαπιστώσεων, ούτε ενώπιον του ελέγχου, προσκόμισε τα προσκομιζόμενα διά της παρούσης, Επειδή ο ισχυρισμός της περί μη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, «λόγω παραπομπής στις συνημμένες στο ΣΔΕ καταστάσεις, αναφορικά με τις εγγραφές αναδοχής χρέους και, κατά συνέπεια, στην στέρηση δυνατότητας ελέγχου από την εταιρεία της ορθότητας ή μη της επιβολής των οικείων τελών χαρτοσήμου», επισημαίνουμε ότι τούτος είναι αβάσιμος και ανυπόστατος, διότι με την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου και των προσωρινών προσδιορισμών φόρων τελών χαρτοσήμου και επιβολής προστίμων, παρασχέθηκε στην προσφεύγουσα η κατά νόμο προβλεπόμενη προθεσμία των 20 ημερών, προκειμένου να καταθέσει υπόμνημα, εκφράζοντας απόψεις και αντιρρήσεις, αναφορικά με τον διενεργούμενο έλεγχο και τις διαπιστώσεις του, προσκομίζοντας τυχόν έγγραφα ή αποδεικτικά στοιχεία. Πλην όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλλε απόψεις και, ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου οριστικοποιήθηκαν, δίχως να μεταβληθούν τα αναγραφόμενα στο κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων.

Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της περί έλλειψης αιτιολογίας και παράνομης επιβολής τελών χαρτοσήμου επί κεφαλαιοποιήσεως τόκων ομολογιακών δανείων, δέον να απορριφθούν ως ανυπόστατοι, αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.»

Επομένως ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος κρίνεται αόριστος αβάσιμος και δε γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε., καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε., τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης.

Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία.

Τα υπόχρεα πρόσωπα της παρ. 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις των περ. α' και β' της παρ. 2.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) του αντιστοιχού φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παρ. 3 του άρθρου 21 επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του δέκα τοις εκατό (10%) των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 21 τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60η) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

4. Η παρ. 3 του άρθρου 54 εφαρμόζεται και για τις παραβάσεις του παρόντος άρθρου.

Επειδή, στην από 19.01.2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μεταξύ άλλων αναγράφονται και τα εξής: «Επειδή κατά τον διενεργηθέντα από την υπηρεσία μας έλεγχο με την με αρ. πρωτ./09.05.2023 πρόσκληση, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεση του ελέγχου, εντός τριάντα (30) ημερών, τον φάκελο τεκμηρίωσης (μεταφρασμένο στα Ελληνικά) των ενδοομιλικών συναλλαγών της με άλλες εταιρείες του ιδίου ομίλου, των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2016-31.12.2016 & 01.01.2017-31.12.2017, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4987/2022. Η συστημένη επιστολή έλαβε αριθμό συστημένου από τα ΕΛΤΑ REGR/1105-23, και παραδόθηκε στην ελεγχόμενη την 16.05.2023. Ακολούθησε συνεχής επικοινωνία τηλεφωνική ή μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για θέματα του ελέγχου και τέλει η προσφεύγουσα προσκόμισε στην υπηρεσία μας τους φάκελους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών την 25.09.2023 με το με αριθμό πρωτοκόλλου/25.09.2023 έγγραφό της, ήτοι 101 (εκατόν μία) ημέρες αργότερα από την λήξη της προθεσμίας των τριάντα ημερών, εντός της οποίας όφειλε να τους θέσει στην διάθεση του ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

Οι λοιποί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και αναπόδεικτοι. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα όφειλε να γνωρίζει τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4987/2022 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τον φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης και ορθώς, κατ' εφαρμογήν της αρχής της νομιμότητας, αλλά και κατά δέσμια αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης, επιβλήθηκαν διά των προσβαλλομένων τα προβλεπόμενα από το άρθρο 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022 πρόστιμα ύψους είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ για κάθε φορολογικό έτος, απορριπτομένων ως ανυπόστατων και αβάσιμων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της καθής, τηρουμένης της αρχής της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης.»

Επομένως ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος κρίνεται αόριστος αβάσιμος και δε γίνεται δεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) 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%) και ανέρχεται σε ποσοστό 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου),

δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω προκύπτει η μερική αποδοχή των προβαλλόμενων από την προσφεύγουσα λόγων.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από 18.01.2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, την **ακύρωση** της με αριθμό/19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2016, την **ακύρωση** της με αριθμό/19.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2016, την **επικύρωση** της με αριθμό/19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 και την **τροποποίηση** της με αριθμό/19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Η με αριθμό/19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής 0,00 ευρώ.

Η με αριθμό/19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής 0,00 ευρώ.

Η με αριθμό/19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής 20.0000,00 ευρώ.

Η με αριθμό/19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής 266,32 ευρώ.

ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	0,00	990.196,93	7.397,35	7.397,35
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	0,00	19.803,94	147,95	147,95
ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	0,00	3.960,79	29,59	29,59

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΑΡΘ. 58 Ν. 4987/2022		9.901,97	73,98	73,98
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΟΓΑ ΑΡΘ. 58 Ν. 4987/2022		1.980,39	14,80	14,80
ΣΥΝΟΛΟ		35.647,09	266,32	266,32

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
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.