



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

07-02-2014

Αριθμός απόφασης:

230

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του: "", ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. προσωρινής πράξης καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της τέλη χαρτοσήμου ποσού 114.651,35 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 22.930,27 € πλέον 135.267,07 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

5. Την υπ' αριθμ. προσωρινή πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του υπαλλήλου

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "", η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Το προσφεύγων "", με την υπό κρίση προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. προσωρινή πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της τέλη χαρτοσήμου ποσού 114.651,35 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 22.930,27 € πλέον 135.267,07 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για α) ποσό 4.857.567,35 € το οποίο αποτελεί προϊόν σύναψης ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΣΩΡΕΥΤΙΚΗΣ ΑΝΑΔΟΧΗΣ ΧΡΕΟΥΣ μεταξύ της προσφεύγουσας και του προκειμένου η προσφεύγουσα να εξοφλήσει για λογαριασμό του, οφειλές παρελθόντων ετών που αφορούν ασφαλιστικές εισφορές του, προς το (υπάγεται σε χαρτόσημο 2,4%) και β) ποσό 1.750.000,00 € το οποίο θεωρείται ως ταμειακή διευκόλυνση (υπάγεται σε χαρτόσημο 1,2%).

Η προσφεύγουσα με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της επίδικης πράξης, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς:

- 1) η φορολογική αρχή χωρίς καμία νόμιμη στήριξη, αλλά συμπερασματικά και μόνον κατέληξε στον καταλογισμό του αναφερόμενου ποσού, χωρίς να υπάρχουν τα στοιχεία που απαιτούνται από τον Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, για την έκδοση της συγκεκριμένης δυσμενούς διοικητικής πράξης σε βάρος του μας, και κατ' ακολουθία εσφαλμένα και παρά το νόμο η φορολογική αρχή μας επέβαλε το αμφισβητούμενο τέλος χαρτοσήμου με τις αναφερόμενες στην οικεία καταλογιστική πράξη προσαυξήσεις.
- 2) η πράξη καταλογισμού φόρων πρέπει να περιέχει αιτιολογία η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της.
- 3) περί μη επίδοσης κλήσης προς ακρόαση-παραβίαση άρθρου 20§2 του Συντάγματος περί δικαιώματος ακροάσεως.

Επειδή αναδοχή χρέους είναι η δια συμβάσεως μεταξύ δανειστή και τρίτου υπεισέλευση αυτού στη μεταξύ δανειστή και οφειλέτη σχέση, είτε προς το σκοπό απαλλαγής του οφειλέτη, είτε προς δημιουργία πρόσθετης ενοχής του υποσχεθέντος.

Αντικείμενο της σύμβασης αναδοχής χρέους μπορεί να είναι οποιοδήποτε χρέος, αρκεί αυτό να είναι ξένο, επειδή ανάληψη ίδιου χρέους δεν νοείται (Πρωτ. Καλαμ. 132/1949). Το αναλαμβανόμενο χρέος μπορεί να είναι μελλοντικό, υπό αίρεση ή προθεσμία ή επίδικο, ακόμη, δε, μπορεί να πηγάζει και από φυσική ή ατελή ενοχή (εκ παιγνίου ή στοιχήματος). Επίσης, το υφιστάμενο χρέος μπορεί να αναληφθεί είτε ολόκληρο, είτε κατά τμήμα μόνο αυτού.

Επειδή η αναδοχή του χρέους, ως ιδία, ανεξάρτητη και αυτοτελής σύμβαση, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1^α ή 15 παρ. 1^α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα (Υπ. Οικ. Α. 11702/1955, Τ. 6128/1957, Ε. 12513/400/1987, ΓΑΝΩΜ. Ν.Σ.Κ. ανακοινωθείσα με το υπ' αριθμ. 2220/Γ.963/1948 έγγραφο του Νομ. Συμβούλου Υπ. Οικονομικών.

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

Επειδή ως προς τον τρόπο καταβολής του τέλους χαρτοσήμου θα τύχει 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 τη διάταξη του άρθρου 37 του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν συντρέχει περίπτωση.

Επειδή πάσα εν γένει εγγραφή στα 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 σύμβαση, πράξη κλπ, υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου ένα τοις εκατό (1%) πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου. Εις ήν περίπτωση, από την εγγραφή ή άλλου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβαση, πράξη κλπ υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβαση, πράξη κλπ προβλεπόμενον τέλος. (τέθηκε με άρθρο 43 του Ν. 1041/80). Εγκ. Κ 8802/654/1983. 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.

Επειδή βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη ελέγχου γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι ελαττωματική, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Τέλος η φορολογούσα αρχή κατά την έκδοση της επίδικης πράξης τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της. Άρα ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα η φορολογούσα αρχή επέβαλε το συνολικό ποσό φόρου που αμφισβητείται. Τούτο γιατί η επιβολή του φόρου στηρίχθηκε στο δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει και να εισπράξει το φόρο με βάση τη δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση, που έχει ως βασική αρχή ότι: η συνεισφορά στα δημόσια βάρη πρέπει να είναι ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

Επειδή σε πολλές αποφάσεις του ΣτΕ, που συγκροτούν, πλέον, πάγια νομολογία, γίνεται δεκτό ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης «αργεί» όταν το διοικητικό μέτρο σε βάρος του διοικουμένου δεν συνδέεται, κατά το ουσιαστικό δίκαιο, με την υποκειμενική συμπεριφορά του διοικουμένου αλλά λαμβάνεται βάσει «αντικειμενικών δεδομένων» (ΣτΕ 1685/2013, 1505/2010, 44/2010, 4254/2009). Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις που ο διοικούμενος δεν μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας με την προβολή ισχυρισμών σχετικών με την υποκειμενική του συμπεριφορά, οι οποίοι θα μπορούσαν να ανατρέψουν το αποτέλεσμα της, η διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να τον ακούσει πριν την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης, αφού το περιεχόμενό της «υπαγορεύεται» κατ' ουσίαν από τον νόμο. Πρόκειται, κατ' ουσίαν, για περιπτώσεις αντίστοιχες με την έκδοση πράξης κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, στις οποίες μπορεί να ελεγχθεί μόνον η συνδρομή των νόμιμων, αντικειμενικών προϋποθέσεων που θέτει η οικεία διάταξη και όχι το περιθώριο εκτίμησης της διοίκησης, με αποτέλεσμα να περιορίζεται (ή ακριβέστερα να εκλείπει) και σε αυτές η υποχρέωση της διοίκησης να ακούσει τον διοικούμενο πριν την έκδοση της, δυσμενούς γι' αυτόν, πράξης (βλ. ΣτΕ 715/2012).

Θεωρείται, ωστόσο, ότι αυτό εξυπηρετεί την ταχύτητα και την αποτελεσματικότητα της διοικητικής διαδικασίας, εμποδίζοντας παρελκυστικές συμπεριφορές του διοικουμένου που θα μπορούσαν να διακυβεύσουν την ολοκλήρωση της διοικητικής δράσης.

Εν προκειμένω, ο ένδικος καταλογισμός στηρίχθηκε στο αντικειμενικό γεγονός της αναδοχής χρέους και των ταμειακών διευκολύνσεων, για τις οποίες ρητά εκ του νόμου επιβάλλεται χαρτόσημο 2,4% και 1,2% αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου, η αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής ήταν δέσμια και η προηγούμενη κλήση προς ακρόαση του προσφεύγοντος δεν θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στη διαμόρφωση της κρίσης της φορολογικής αρχής και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και οι φόροι και τα πρόστιμα επιβλήθηκαν βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζομένων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά του προσφεύγοντος (ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005).

Επειδή με βάση λοιπόν τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστά την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΝΤΧ του & επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του “”, ΑΦΜ, και την επικύρωση :

της υπ’ αριθμ. προσωρινής πράξης καταλογισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής χρήσης 2005, του Προϊσταμένου

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΔΙΑΦΟΡΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	114.651,35
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120%	121.321,42
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	22.930,27
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120%	24.264,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	283.167,32

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε ποσοστό ως επισυναπτόμενο φύλλο υπολογισμού.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).