



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 22/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3282

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - 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. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 22/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25-07-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 10/10/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/25-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας τέλος χαρτοσήμου ποσού 11.473,48 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 2.294,70 €, πλέον προσαύξηση (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης) χαρτοσήμου 13.768,18 € και προσαυξήσεις υπέρ ΟΓΑ 2.753,64 €

Το παραπάνω συνολικό ποσό των 30.289,99 € προέκυψε κατά τη διάρκεια μερικού ελέγχου προσδιορισμού κώδικα τελών χαρτοσήμου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης κατόπιν της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας και σε συνέχεια της υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης για επανάληψη διαδικασίας, και κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε και δεν απέδωσε το αναλογούν χαρτόσημο εργολαβικής σύμβασης και ΟΓΑ χαρτοσήμου, για την αξία της αντιπαροχής που έδωσε στους οικοπεδούχους με βάση τα υπ' αριθμ. και εργολαβικά συμβόλαια. Τα προαναφερόμενα συμβόλαια (προσύμφωνα ποσοστών και συμβάσεις εργολαβίας) συντάχθηκαν για την ανέγερση της Οικοδομής Α' επί των οδών και στην και της Οικοδομής Β' επί της οδού στην περιοχή αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, ως πλημμελούς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το υπ' αριθμ. εργολαβικό συμβόλαιο για την Οικοδομή Α' υπογράφηκε μεν από την εταιρεία και τους οικοπεδούχους στις 26/01/2004, διέπεται όμως από σωρεία αναβλητικών αιρέσεων και υπέστη τροποποιήσεις, όσον αφορά τον κοινωνικό συντελεστή, τις προθεσμίες παράδοσης, τα ποσοστά συγκεκριμένων οικοπεδούχων κ.α. Συνεπώς η σύμβαση οριστικοποιήθηκε στις 02/08/2006 και αυτή είναι η ημερομηνία που ο έλεγχος έπρεπε να λάβει υπόψη για τον τρόπο υπολογισμού των τελών χαρτοσήμου και των προσαυξήσεων.
- Ως χρόνος καταλογισμού έπρεπε να ληφθεί ο χρόνος σύνταξης της από 21/08/2006 αρχικής έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εκδόθηκε η ακυρωθείσα από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης υπ' αριθμ. πράξη καταλογισμού χαρτοσήμου εργολαβικής σύμβασης. Η καθυστέρηση από τις 21/08/2006 μέχρι σήμερα δε βαρύνει την προσφεύγουσα εταιρεία αλλά οφείλεται σε υπαιτιότητα της Δ.Ο.Υ., επομένως εσφαλμένα υπολογίστηκαν προσαυξήσεις στο ανώτατο ποσοστό 120%.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15ε παρ. 9 αναφέρεται ότι: «Προκειμένου περί μισθώσεως έργου (εργολαβίας) συνδεομένου μετά του εδάφους το τέλος ορίζεται:

α) εις 3% εάν το έργο προορίζεται να εξυπηρετήσει επαγγελματικές ανάγκες του εργοδότη ή τους σκοπούς τινός των εν παραγράφω 1γ του άρθρου 15δ αναφερομένων προσώπων ή εάν ο έτερος των συμβαλλομένων είναι ανώνυμος εταιρεία.

β) εις 3% εις πάσαν άλλην περίπτωση.

Ως έργα συνδεόμενα μετά του εδάφους νοούνται ιδίως:

Αι κατασκευαί οικοδομών, οδών, γεφυρών, λιμένων, σιδηροδρομικών γραμμών, σηράγγων, υδραγωγείων και υδραυλικών εν γένει έργων, υπονόμων, φρεάτων και άλλων κοινής ωφελείας έργων, εφόσον ταύτα πάντα εκτελούνται επί τη βάσει συμβάσεως συναπτόμενης απ' ευθείας μεταξύ εργοδότη και εργολάβου και ουχί υπεργολαβικώς.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.Δ. 4486/65, επί μεταβιβάσεως από ιδιοκτήτη σε εργολάβο ποσοστών οικοπέδου με αντιπαροχή, η οποία συνίσταται σε ανέγερση από τον εργολάβο διαμερισμάτων ισόποσης αξίας προς το μεταβιβαζόμενο ποσοστό οικοπέδου, οφείλεται, εκτός από το φόρο μεταβίβασης, και αναλογικό τέλος 3%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15ε παρ. 9 του Κώδικα Χαρτοσήμου, το οποίο υπολογίζεται στην αξία του αντικειμένου της εργολαβικής σύμβασης. Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 3% (άρθρο 15ε παρ. 9 Κ.Τ.Χ.), κατά την κατάρτιση σύμβασης, με την οποία παραχωρούνται από ιδιοκτήτη ορισμένα ποσοστά οικοπέδου σε εργολάβο, με αντιπαροχή, η οποία συνίσταται στην κατασκευή και παράδοση από τον εργολάβο ορισμένων διαμερισμάτων, τα οποία αντιστοιχούν στο απομένον στον ιδιοκτήτη ποσοστό του οικοπέδου και τα οποία αντιπροσωπεύουν την αξία των μεταβιβαζόμενων στον εργολάβο ποσοστών οικοπέδου.

Επειδή, τα αναλογικά αυτά τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου, αποδίδονται από τους υπόχρεους στο Δημόσιο μέσα σε πέντε (5) ημέρες από την ημερομηνία σύνταξης του σχετικού, κατά περίπτωση εγγράφου. Η πενθήμερη προθεσμία αρχίζει από την επόμενη της σύνταξης του εγγράφου και λήγει με την παρέλευση ολόκληρης της τελευταίας ημέρας και αν η τελευταία αυτή ημέρα είναι, κατά νόμο, εορτάσιμη, δηλαδή μη εργάσιμη, με την παρέλευση ολόκληρης της επόμενης εργάσιμης (άρθρα 241 και 242 Αστικού Κώδικα, Υπ. Οικ. Σ. 5042/1957, Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/1980, Εγκ. 11/1981). Εν προκειμένω τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου και ο ΟΓΑ χαρτοσήμου θα έπρεπε να είχαν αποδοθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία εντός πέντε ημερών από την ημερομηνία σύνταξης των εργολαβικών συμβολαίων, ήτοι 26/01/2004 και 20/02/2004 για τις οικοδομές Α' και Β' αντίστοιχα.

Επειδή, κατά το άρθρο 202 του Αστικού Κώδικα, αν με τη σύμβαση εξαρτήθηκε η ανατροπή των αποτελεσμάτων της από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση διαλυτική), μόλις συμβεί το γεγονός αυτό, δηλαδή μόλις πληρωθεί η διαλυτική αίρεση, τότε παύει η ενέργεια της σύμβασης και επανέρχεται αυτοδικαίως η προηγούμενη κατάσταση που υπήρχε πριν από την υπογραφή της σύμβασης. Στην προκειμένη περίπτωση στο υπ' αριθμ. εργολαβικό συμβόλαιο αναφέρεται ρητά στο φύλλο 5ο ότι: «Η σύμβαση αυτή τελεί υπό τη διαλυτική αίρεση της μη έγκρισης εφαρμογής κοινωνικού συντελεστή στο άνω οικόπεδο από το Δήμο». Πρόκειται δηλαδή για διαλυτική αίρεση και επομένως τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας παράγονται άμεσα

με τη σύναψή της, ήτοι στις 26/01/2004, οπότε και αρχίζει πενθήμερη προθεσμία για την απόδοση του αναλογούντος χαρτοσήμου. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι το υπ' αριθμ. προσύμφωνο αποτελεί εργολαβική σύμβαση μεταξύ αυτής και των οικοπεδούχων που τελεί υπό αναβλητική αίρεση και επομένως η σύμβαση οριστικοποιήθηκε με την πλήρωση των αιρέσεων και τροποποιήσεων, δηλαδή στις 02/08/2006, δεν ευσταθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2328/1989 απόφαση του ΣτΕ επί μεταβίβασης από ιδιοκτήτη σε εργολάβο ποσοστών οικοπέδου επί αντιπαροχή, συνιστάμενη σε ανέγερση από τον εργολάβο διαμερισμάτων ισόποσης αξίας προς το μεταβιβαζόμενο ποσοστό οικοπέδου, οφείλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, το οποίο υπολογίζεται στην αξία του αντικειμένου της εργολαβικής σύμβασης. Ως αξία δε του αντικειμένου της σύμβασης αυτής θεωρείται, η κατά το χρόνο κατάρτισης της εν λόγω σύμβασης αξία κατασκευής των διαμερισμάτων, που περιέρχονται στους οικοπεδούχους και όχι η αξία των μεταβιβαστέων στον εργολάβο ποσοστών εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου (Σ.Τ.Ε. 2169/1983, Διοικ. Εφ. Αθ. 3393/1979).

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 23 του ν. 3296/2004 γίνεται ρύθμιση που αφορά τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου (3%) που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 15ε του Κώδικα Χαρτοσήμου για τις εργολαβικές συμβάσεις για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής και το οποίο εξακολουθεί να επιβάλλεται λόγω αναστολής της εφαρμογής στις συμβάσεις αυτές του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι το τέλος αυτό, υπολογίζεται στην αντικειμενική αξία κατά τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 όπως θα ισχύει κάθε φορά, των ποσοστών οικοπέδου που συμφωνείται να περιέλθουν στον εργολάβο. Στην ΠΟΛ. 1007/17-05-2005 διευκρινίζεται ότι εφόσον το άρθρο 23 ισχύει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (14-12-2004), αφορά εργολαβικές συμβάσεις για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής ποσοστών οικοπέδου που καταρτίζονται από 14/12/2004. Για τις εργολαβικές συμβάσεις που καταρτίστηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, ο υπολογισμός πρέπει να γίνεται με βάση την προαναφερόμενη νομολογία του ΣτΕ, δηλαδή στην αξία κατασκευής των κτισμάτων που περιέρχονται στους οικοπεδούχους με βάση το χρόνο κατάρτισης των συμβάσεων αυτών. Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος υπολόγισε το τέλος χαρτοσήμου επί του κόστους κατασκευής της αντιπαροχής των οικοπεδούχων, καθόσον τα δύο εργολαβικά συμβόλαια καταρτίστηκαν την 26/01/2004 και 20/02/2004, δηλαδή πριν από την 14/12/2004.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/97, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν. 3296/2004 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2005, ορίζεται ότι: « Αν κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμιση τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. Επιπρόσθετα στην ΠΟΛ. 1007/17-05-2005 διευκρινίζεται για το άρθρο 24 του ν. 3296/2004 ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων

(προσαυξήσεων) που ισχύουν για κάθε μήνα καθυστέρησης εφαρμόζονται και για τα τέλη χαρτοσήμων και συγκεκριμένα: «Για τα τέλη χαρτοσήμου θα επιβάλλεται ο ανωτέρω πρόσθετος φόρος, γιατί σε καμιά περίπτωση τα τέλη αυτά δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής. Ο Πρόσθετος φόρος θα υπολογίζεται και στην εισφορά Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου».

Επειδή, η παράλειψη της διοικητικής αρχής να καλέσει το διοικούμενο προκειμένου να ακούσει τις απόψεις του πριν από την έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης αποτελεί λόγο ακυρωτικής δικαστικής απόφασης, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Σε αυτή την περίπτωση, η Διοίκηση διατηρεί το δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης, θεραπεύοντας τη διαδικαστική πλημμέλεια που αποτέλεσε την αιτία της ακυρωτικής δικαστικής κρίσης, κατά συμμόρφωση προς τα οριζόμενα στην ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 283/10, 274/10, 1376/09). Στην προκειμένη περίπτωση η πράξη καταλογισμού χαρτοσήμου εργολαβικής σύμβασης ακυρώθηκε αμετάκλητα και ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε για τη υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, η οποία εκδόθηκε την 08/07/2014.

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι το χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη μέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του και με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2523/97 ότι τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, με την οποία καταλογίζονται ο κύριος φόρος και τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων.

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος φορολογούμενος.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος υπολόγισε τον πρόσθετο φόρο για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία που έληξε η προθεσμία απόδοσης των τελών χαρτοσήμου βάσει των εργολαβικών προσυμφώνων, μέχρι την έκδοση της υπ' αριθμ./08-07-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, ήτοι 125 μήνες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας τελών χαρτοσήμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. πρωτ./25-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας
....., ΑΦΜ:.....

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

Αξία Υποκείμενη σε Τέλη Χαρτοσήμου	382.449,48 €
Οφειλόμενο Χαρτόσημο	11.473,48 €
Πρόσθετος φόρος Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	13.768,18 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	2.294,70 €
Πρόσθετος φόρος ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης (120%)	2.753,64 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.289,99 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α.
ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).