



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 20 / 04 / 2016

Αριθμός Απόφασης 1540

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604
Fax : 213 1604566

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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από **.../01/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής (κυπριακής) επιχ/σης, με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, κάτοικο Αττικής επί της οδού, με ΑΦΜ:, αρμοδιότητας ΔΟΥ Κηφισιάς, κατά της υπ' αριθμ. **.../...-11-2015** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2002** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του ΚΕΦΟΜΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., καθώς και την από **.../11/2015** έκθεση τακτικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της αλλοδαπής (κυπριακής) επιχ/σης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **07/12/2015**, μετά δε τη 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./1/1119/17-01-2004 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και την ΔΕΣ Α 1120302 ΕΞ 2013/29-07-2013 Α.Υ.Ο (ΦΕΚ Β' 1926), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα Τακτικός Έλεγχος για τα Οικ. έτη 2001 - 2012 (Χρήσεις 2000 - 2011), από τους υπαλλήλους της ίδιας Υπηρεσίας και, οι οποίοι συνέταξαν την από .../11/2015 **έκθεση τακτικού ελέγχου** Τελών Χαρτοσήμου (η οποία υπεγράφη από τον προϊστάμενό τους στις .../11/2015), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα είναι εξωχώρια εταιρεία, με έδρα τη Κύπρο, και συστάθηκε νόμιμα, με βάση το από Μαρτίου 1992 Ιδρυτικό Έγγραφο και Καταστατικό αυτής, όπως πιστοποιείται και από το τμήμα Εφόρου Εταιρειών Κύπρου με τον υπ' αριθμ. αριθμό εγγραφής στις ...-04-1992. Στο ως άνω καταστατικό της αναφέρεται ότι το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας ορίστηκε στις **10.000 λίρες Αγγλίας** και διαιρείται σε δέκα χιλιάδες (10.000) μετοχές ονομαστικής αξίας 1 λίρας.

Κατά τα κρινόμενα οικονομικά έτη **δεν διαπιστώθηκε η εκ μέρους της προσφεύγουσας άσκηση οποιασδήποτε δραστηριότητας πλην της αγοράς δύο ακινήτων** και συγκεκριμένα:

1. Αγορά ακινήτου (διαμερίσματος) επί της οδού στην Κηφισιά, με το αριθ./10-04-2002 συμβόλαιο, η αντικειμενική αξία και το συμφωνηθέν τίμημα του οποίου ανήλθε σε **309.303,60€**, το οποίο καταβλήθηκε στον πωλητή εντός του έτους 2002, επιπλέον δε καταβλήθηκαν και α) Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (Δήλωση Φ.Μ.Α, διπλότυπο/4-4-2002) το ποσό των **33.507,92 €**, β) για αμοιβή δικηγόρου ποσό **1.766,60€** και γ) για συμβολαιογραφικά Δικαιώματα και Τέλη **4.060€**, ήτοι το συνολικό κόστος απόκτησης του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε **348.638,12 €**,
2. Αγορά ακινήτου (αγροτεμαχίου) μη άρτιου και μη οικοδομήσιμου, που βρίσκεται στη θέση της κτηματικής περιφέρειας του **Δ.Δ. Πορτοχελίου του Δήμου Κρανιδίου**, έκτασης 880 τ.μ, το οποίο απέκτησε με το υπ' αριθμ./14-01-2002 συμβόλαιο, έναντι ποσού **7.735,20€**, το οποίο καταβλήθηκε στον πωλητή εντός του έτους 2002, επιπλέον δε καταβλήθηκαν και Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (Δήλωση Φ.Μ.Α, διπλότυπο .../10-1-2002) το ποσό των **557,70€**, ήτοι το συνολικό κόστος απόκτησης του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε **8.292,90€**,

Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψιν της φορολογικής Αρχής, διαπιστώθηκε ότι το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας ποσού **£10.000** (ήτοι 5.002.600 δρχ) έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την αγορά του ακινήτου επί της οδού στην Εκάλη που έγινε το έτος 1999 ποσού 105.559.042 δρχ και

κατά συνέπεια οι από 14/1/2002 και 10/4/2002 αγορές ακινήτων, δεν πραγματοποιήθηκαν με ίδια κεφάλαια της εταιρείας, αλλά με χρηματικά ποσά τα οποία της δάνεισαν τρίτοι. Αν και δεν υπήρχε σύναψη δανείου η οποία να έχει περιβληθεί με ορισμένο τύπο εγγράφου, ούτε και εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία, υφίσταται έμμεσα δανειακή σύμβαση μεταξύ αυτής (της εταιρίας) και των δανειστών της, για την οποία οφείλεται τέλος χαρτοσήμου με αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου.

Ακολούθως η φορολογική Αρχή εξέδωσε την υπ' αριθμ./...-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, και υπήγαγε το εν λόγω δάνειο, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 14 §1 και 15 §1 περίπτωση α' του Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28.07.1931, το οποίο ανήρχετο στο ποσό των **356.931,02€** (ήτοι τα ποσά αγοράς των ως άνω ακινήτων 348.638,12€ + 8.292,90€) σε χαρτόσημο **2%** ποσού 7.138,62€, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στο χαρτόσημο ποσού 1.427,72€, πλέον προσαύξησης 120% λόγω μη δήλωσης ποσού 10.279,60€ και συνολικού ποσού **18.845,94€**,

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./....-**11-2015** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου **1/1-31/12/2001**, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

i. Τυπικοί Λόγοι:

1. Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013
2. Η ανυπαρξία της παράβασης
3. Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και των σωμάτων της προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα δεν έγινε νομότυπη και αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου και η μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013
4. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου
5. Ως προς την αναρμοδιότητα του Κέντρου φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου
6. Η φορολογική Αρχή δεν αιτιολόγησε ότι επρόκειτο για σύμβαση δανείου

i-1. Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **1^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

i-2. Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **2^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που του αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως όπως προκύπτει από την .../11/2015 έκθεση ελέγχου τελών Χαρτοσήμου που συνέταξε η αρμόδια φορολογική Αρχή (βλ. κεφ: διαπιστώσεις ελέγχου (σελ. 7 – 9), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, με συγκεκριμένη επιχειρηματολογία, κατέληξε στο πόρισμά της, από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου για το δάνειο που έλαβε προκειμένου να αγοράσει τα ανωτέρω περιγραφόμενα ακίνητα.

i-3. Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **3^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής καθόσον δεν έγινε νομότυπη και αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, πλην όμως η φορολογική Αρχή έδωσε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης με συγκεκριμένες ενέργειες οι οποίες προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία και συγκεκριμένα: Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις οποίες «η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφορά», συνέταξε το υπ' αριθμ. .../2015 **σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου**, καθώς και την υπ' αριθμ./2015, προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, προκειμένου η προσφεύγουσα να ενημερωθεί εγγράφως για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και να υποβάλει τυχόν αντιρρήσεις καθώς και κά-

θε στοιχείο ή πληροφορία που αφορά την υπόθεσή της. Το εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με την προσωρινή πράξη, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις **07/12/2015** νομότυπα και συγκεκριμένα δια θυροκολλησεως στην κατοικία του νόμιμου εκπροσώπου της Κου στην οδό στην, από τον εφοριακό υπάλληλο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, παρουσία της μάρτυρος, σε απάντηση δε του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα κατέθεσε στην ως άνω φορολογική Αρχή το με αρ. πρωτ.-/...-**10-2015 υπόμνημα**, με το οποίο υπέβαλε τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων και των αποτελεσμάτων του ελέγχου, και τέλος η φορολογική Αρχή αφού εξέτασε τις απόψεις και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα (ως κεφάλαιο 6 – σελ. 14-18 της έκθεσης ελέγχου), κατέληξε στο πόρισμά της.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δόθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα της άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και αυτή άσκησε το δικαίωμά της αυτό με την υποβολή του σχετικού υπομνήματος το οποίο ελήφθη υπόψη από τη φορολογική Αρχή, ο εδών λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, **απορρίπτεται** ως απαράδεκτος,

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της δόθηκε το δικαίωμα της πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου, πλην όμως, όπως έχει γίνει δεκτό από τα Διοικητικά Δικαστήρια (**ΣτΕ 3711/11, 1655/99, 5339/95** κ.ά), η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν, τα στοιχεία δε αυτά τα οποία αιτιολογούν την κρίση του ελέγχου, δύνανται να παρασχεθούν κατόπιν αιτήσεως στον εκάστοτε προσφεύγοντα κατόπιν αιτήσεώς του

Επειδή με την με αρ. πρωτ./29-12-2015 αίτησή της η προσφεύγουσα, ζήτησε να παραλάβει μόνο αντίγραφο της αρχικής εντολής ελέγχου και καμιά άλλη αίτηση χορήγησης αντιγράφων του φακέλου δεν υποβλήθηκε στην αρμόδια φορολογική Αρχή, ο εδών λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, **απορρίπτεται** ως απαράδεκτος,

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **62** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), οι οποίες ορίζουν ότι «**1) Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2) Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3) Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4) Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου,...**»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση εκδόθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π η υπ' αριθμ.-/...-**11-2015** Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης 2002, στο σώμα της οποίας γίνεται παραπομπή στην από .../11/2015 έκθεση ελέγχου, που επισυνάφθηκε στην εν λόγω πράξη και επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, μέσω της οποίας προκύπτουν εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του τέλους χαρτοσήμου, ο εδών λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, **απορρίπτεται** ως απαράδεκτος

- i-4. **Επειδή**, η προσφεύγουσα με τον **4^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου, πλην όμως, όπως ανα-

λυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, εκδόθηκε η με αριθμό/0/1119 /2013 εντολή τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π για τα οικ. έτη 2001 – 2012, στην υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, κατ' εφαρμογή δε των διατάξεων του άρθρου 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α'81) και του άρθρου 22 περ. α' & β' του ν. 4203/2013 (Α' 235), και με την αριθ. πρωτ./2013 γνωστοποίηση, την οποία και παρέλαβε η προσφεύγουσα στις 15/01/2014, η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου. Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμό/1/1119/...-...-2014 εντολή τακτικού ελέγχου για έλεγχο των ίδιων οικ. ετών, η οποία τροποποιούσε την αρχική εντολή ελέγχου, μόνο ως προς τους ελεγκτές.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 § 5 του Ν.4141/2013 (Α'81), ορίζεται ότι «από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις», στην προσφεύγουσα δε, κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου μέχρι 31/12/2013, με την υπ' αριθμ./2013 γνωστοποίηση,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της κοινοποιήθηκε μέχρι 31/12/2013 η εντολή ελέγχου, πλην όμως, εφόσον της κοινοποιήθηκε η αρχική εντολή ελέγχου, **αποδεδειγμένα έλαβε γνώση του ελέγχου** και επομένως η μη κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής **δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης**, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα **ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει οποιαδήποτε βλάβη** κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ που της προκλήθηκε από την μη κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής ελέγχου. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της καταλογιστικής πράξης λόγω ελλείψεως επίδοσης της τροποποιημένης ως προς τους ελεγκτές εντολής ελέγχου **απορρίπτεται**.

Επειδή περαιτέρω ισχυρίζεται ότι στην εντολή ελέγχου δεν αναγραφόταν ως ειδικότερο αντικείμενο ελέγχου ο φόρος χαρτοσήμου, **απορρίπτεται** καθόσον επί της εντολής ελέγχου αναγραφόταν μεταξύ των άλλων και ο έλεγχος λοιπών φόρων, τελών και εισφορών.

- i-5. **Επειδή**, η προσφεύγουσα με τον 5^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι το Κέντρου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου είναι αναρμόδιο για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, πλην όμως, με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 1 περίπτωση α υποπερίπτωση αα του ν. 4141/2013 (Α' 81) όπου ορίζεται ότι «... το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (Β' 342), όπως ισχύει μετά από την τροποποίηση της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β' 3007), των υποθέσεων ... για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο» και με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1067875/2014 (Β' 1076) απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων έγινε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «..... γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ακινήτων, εφόσον δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιο όργανο για τον έλεγχο και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων αυτού που αφορούν την προσφεύγουσα, ήταν και παραμένει σύμφωνα με τα ανωτέρω το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι **απορριπτέος ως αβάσιμος**, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία, χωρίς να εμφανίζονται τα μέλη της φυσικά πρόσωπα και δεν έχει καμιά άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα πέραν της εκμετάλλευσης ακινήτων.

- i-6. **Επειδή**, η προσφεύγουσα με τον 6^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε ότι υπάρχει σύμβαση δανείου,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 1α** του **Κ.Ν.Τ.Χ** [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931], ορίζεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται: «*Πάσα σύμβασις, οιονδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου,...*», με τις διατάξεις του άρθρου **15 § 1α** του ίδιου Κώδικα ορίζεται, ότι: «*Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος (2%) υπόκεινται: Πάσα σύμβασις, οιονδήποτε αντικειμένου συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε ... μεταξύ ... εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου και ανωνύμου εταιρείας 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*», με τις διατάξεις του άρθρου **14** του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι «*επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές*», και με τις διατάξεις του άρθρου **11 § 1** περ. Γ' του **Ν. 4169/1961** (ΦΕΚ Α' 81), ορίζεται ότι τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου **12 του Ν.Δ. 3717/1957** (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι «*η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου*», και με το άρθρο **806 του Α.Κ.** ορίζεται ότι «*Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας*»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, προκειμένου περί συμβάσεων δανείου, για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, απαιτείται να έχει γίνει έγγραφη στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου **ΣτΕ 2047/1978**, και απαιτείται οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν, κατά το νόμο, την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγησις τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις **ΣτΕ 1701/90, 2683/1988** και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» **ΣτΕ 2761/1982** ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές – πιστωτές», καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης **ΣτΕ 1288/1989**,

Συνεπώς, τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία, η οποία λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση **ΣτΕ 190/2009, 2911/1993, 2134/1987**,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση **2002 κατέβαλε για την αγορά των ως άνω δύο ακινήτων το ποσό των 356.931,02€, χωρίς να έχει ανάλογα ταμειακά διαθέσιμα, τα ποσά δε αυτά προκύπτουν από επίσημα έγγραφα (συμβόλαια), τα οποία λογίζονται ως έγγραφα που αποδεικνύουν την σύμβαση δανείου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **.../11/2015** έκθεση ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του ΚΕΦΟ-ΜΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **.../01/2016** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής (κυπριακής) επιχ/σης με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης **2002** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,

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:

Διαφορά τέλους χαρτοσήμου , ως η υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	7.138,62€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ , ως η υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	1.427,72€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτ/μου	8.566,34€
Πρόσθετα τέλη Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού τελών χαρ/μου	1.713,26€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.845,94€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).