



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.03.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 563

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της με Α.Φ.Μ. και β) της, με Α.Φ.Μ., οι οποίες ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ' αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της α) με Α.Φ.Μ. και της β) με Α.Φ.Μ., που ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ. 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 με αριθμό/2007 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκαν σε βάρος του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ. τέλη χαρτοσήμου ύψους€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 122,06€, πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 732,34€ και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 146,47€, ήτοι συνολικό ποσό **1.611,17€**, για το έτος 2007.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2017 έκθεσης ελέγχου Φόρου Τελών και ΟΓΑ Χαρτοσήμου (Άρθρα 13 & 15 του Π.Δ. της 27.07.1931) της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου γραφείου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.-2016 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε τα οικ. έτη 2003-2013 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του αποβιώσαντος,, με Α.Φ.Μ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ.2012 εισαγγελική παραγγελία για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς εξακρίβωση τέλεσης αδικημάτων φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν. 2523/97, Ν. 3691/2008), η οποία διαβιβάστηκε, λόγω αρμοδιότητας, στην Δ.Ο.Υ. από το Σ.Δ.Ο.Ε., συνοδευόμενη από κλειστό φάκελο που περιείχε CD με τα τραπεζικά δεδομένα του ανωτέρω προσώπου.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε στην ημεδαπή ο αποβιώσας φυσικό πρόσωπο και μη επιτηδευματίας με Α.Φ.Μ., (που το επίμαχο διάστημα είχε την ιδιότητα του ομόρρυθμου μέλος της επιχείρησης «.....») διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων τα εξής:

Στις στον υπ' αρ. προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του αποβιώσαντος που τηρείτο στην Εθνική Τράπεζα κατατέθηκε το ποσό των 20.343,15€. Από το παραστατικό της ανωτέρω τράπεζας προέκυψε ότι το παραπάνω ποσό αφορά εκταμίευση δανείου που χορηγήθηκε

από την ανωτέρω τράπεζα στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. (αριθμός σύμβασης).

Σύμφωνα με το πόρισμα της Δ.Ο.Υτο γεγονός ότι το υπό κρίση χρηματικό ποσό εκταμιεύτηκε σε προσωπικό λογαριασμό ομορρύθμου μέλους της εταιρίας (..... με ποσοστό συμμετοχής 75%) και όχι της εταιρίας, συνεπάγεται την επιβολή χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, βάσει των διατάξεων της παρ. 1^α του άρθρου 13 και της παρ. 1^α του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 27.07.1931), από τις οποίες προβλέπεται τέλος χαρτοσήμου στα δάνεια που συνάπτονται μεταξύ εμπορικών εταιριών και ιδιωτών.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη παθητικής νομιμοποίησης των προσφευγουσών- Υπόχρεη για την καταβολή του φόρου χαρτοσήμου είναι η εταιρία «.....» που έλαβε το έτος 2007 το επίμαχο δάνειο.
- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή κυρίων και πρόσθετων φόρων.
- Μη νόμιμος καταλογισμός του ποσού της προσβαλλόμενης εις ολόκληρον σε καθεμιά από τις προσφεύγουσες.
- Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου- Μη επίδειξη εγγράφων φακέλου
- Οι προσφεύγουσες ουδέποτε είχαν κάποια ενεργή ανάμειξη στην λειτουργία της εταιρίας «.....» αλλά ούτε και στην διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών του αποβιώσαντος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων.

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 2579/1998, 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ 394/1982, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείπει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου

διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (σχετ. ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου αφορά την χρήση 2007, η οποία ως προς την φορολογία του χαρτοσήμου παραγράφεται στις 31/12/2027.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης παθητικής νομιμοποίησης των προσφευγουσών

Επειδή, αναφορικά με το βάρος δαπάνης του τέλους χαρτοσήμου επισημαίνεται ότι: «στον Κώδικα Χαρτοσήμου δεν υπάρχει διάταξη, που να ρυθμίζει το θέμα του βάρους της δαπάνης του τέλους χαρτοσήμου, που οφείλεται επί των χορηγούμενων δανείων. Συνεπώς, το θέμα του βάρους της δαπάνης του τέλους αυτού εξαρτάται από τη συμφωνία των συμβαλλόμενων. Εάν δεν υπάρχει τέτοια συμφωνία θα τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 425 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με την οποία τα έξοδα της εξοφλητικής απόδειξης βαρύνουν τον οφειλέτη, αν δεν προκύπτει κάτι άλλο από τη σχέση. Κατά τη νομολογία (Σ.τ.Ε. 2009/1959, Ελ. Συν. 17/1961, Ν.Σ.Κ. γνωμ. 3241/1948, κλπ) στα έξοδα της εξοφλητικής απόδειξης περιλαμβάνονται και τα τέλη χαρτοσήμου.» (σελ. 188-189, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ Ερμηνεία των Διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, Παναγιώτη Θ. Ρέππα, εκδόσεις Σακκουλα)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με την απόοικεία έκθεση της Δ.Ο.Υ. από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων του αποβιώσαντος και συγκεκριμένα αναφορικά με την κατάθεση σε λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα ποσού 20.343,15€ προέκυψε ότι αφορά εκταμίευση δανείου που χορηγήθηκε από την ανωτέρω τράπεζα στην εταιρεία με Α.Φ.Μ. (αριθμός σύμβασης), το οποίο δάνειο ωστόσο εκταμιεύτηκε στον προσωπικό λογαριασμό του νόμιμου εκπροσώπου και ομορρύθμου μέλους με

ποσοστό 75% Το γεγονός αυτό κρίθηκε από τον έλεγχο ότι υποκρύπτει δάνειο της εταιρίας προς τον αποβιώσαντα εταίρο, που ως οφειλέτης είναι και υπόχρεος σε τέλος χαρτοσήμου 3% και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου καταλογισμού του ποσού της προσβαλλόμενης εις ολόκληρον σε καθεμιά από τις προσφεύγουσες

Επειδή, στο άρθρο **72§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο **45 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) ..., β)....., γ).... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.... », Σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση «Με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση ... διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,...»

Επειδή, στο άρθρο **30§1 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, στο άρθρο **37 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,**
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,**
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,**

- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015** έγγραφό της Διεύθυνσης Ελέγχων του ΥΠ. ΟΙΚ.: «αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, σας γνωρίζουμε τα εξής: Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους. Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν»

Επειδή, εν προκειμένω η υπ' αριθ.-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου εκδόθηκε στο όνομα του αποβιώσαντος-κληρονομούμενου, με αναγραφή των κληρονόμων αυτού,-Α.Φ.Μ.- και-Α.Φ.Μ., ως νόμω υπόχρεων για την πληρωμή του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερθείσες διατάξεις.

Ακολούθως η ανωτέρω πράξη κοινοποιήθηκε στους ανωτέρω κληρονόμους με συστημένες επιστολές και συγκεκριμένα: α) με το υπ' αρ.-2017 έγγραφο στην με Α.Φ.Μ. και β) με το υπ' αρ.έγγραφο στηνμε Α.Φ.Μ. Όπως επικουρικώς, από την έρευνα στο υποσύστημα εσόδων του συστήματος TAXIS προέκυψε ο επιμερισμός του βεβαιωθέντος ποσού τελών χαρτοσήμου συνολικού ύψους 1.611,16€ στις ανωτέρω υπόχρεες, ανάλογα με την κληρονομική τους μερίδα, ήτοι 1.208,37€ (ποσοστό 75%) στην και 402,79€ (ποσοστό 25%) στην

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί μη νόμιμου καταλογισμού του φόρου απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί παραβίασης του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και περί μη επίδειξης εγγράφων φακέλου

Επειδή, στο άρθρο 28§§1 & 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, η φορολογική αρχή συνέταξε και επέδωσε στις στις προσφεύγουσες το με αριθμό2017 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς και τον με αριθμόΠροσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Τελών και ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού, καλώντας τις να υποβάλλουν εγγράφως τις απόψεις τους αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω Σημείωμα η νόμιμη κληρονόμος και πρώτη προσφεύγουσα,κατέθεσε το υπ' αρ. πρωτ.-2017 υπόμνημα στη φορολογική αρχή, στο οποίο μεταξύ άλλων επισημαίνει ότι ουδεμία κατάθεση

χρημάτων δεν πραγματοποιήθηκε στον υπ' αριθμ.προσωπικό λογαριασμό που διατηρούσε ο αποβιώσας στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε. την ημερομηνία/2017 που αναγράφεται στο συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων, ούτε θα μπορούσε δε να πραγματοποιηθεί και κάποια τέτοια αφού ο ανωτέρω απεβίωσε την/2016, καλώντας την υπηρεσία, εάν έχει πραγματοποιηθεί λάθος στην εγγραφή της ημερομηνίας, να προβεί στη διόρθωσή της και αποστολή νέου σημειώματος ώστε να ασκηθούν τα δικαιώματα του άρθρου 6 ν. 2690/1999 και του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης, πραγματοποίησε εκ νέου κοινοποίηση στις/2017, ορθής επανάληψης του υπ' αρ.-2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με διορθωμένη την ημερομηνία της κατάθεσης από/2017 στο ορθό/2007. Η επίδοση πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της φορολογικής αρχής στην νόμιμη κληρονόμοη οποία και υπέγραψε την από-2017 Έκθεση Επίδοσης, λαμβάνοντας εκ νέου την προθεσμία των είκοσι ημερών, προκειμένου να υποβληθούν τυχόν νέα στοιχεία, που θα μπορούσαν να τροποποιήσουν την αρχική κρίση του ελέγχου, χωρίς ωστόσο να προβεί αυτή σε κάποια περαιτέρω ενέργεια.

Επειδή αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό περί άρνησης της φορολογικής αρχής να επιδείξει και παραδώσει στις προσφεύγουσες αντίγραφα των εγγράφων του φακέλου, επισημαίνεται ότι αντίστοιχο έγγραφο αίτημα από αυτούς στην φορολογική αρχή ουδέποτε υποβλήθηκε. Συγκεκριμένα και όπως αποδεικνύεται από την εκτύπωση του υποσυστήματος Ευρετήριο Εισερχομένων Εγγράφων/πρωτοκόλλου/taxis της υποβλήθηκαν αιτήματα από τις προσφεύγουσες για άλλους λόγους, όπως αίτηση αντιγράφου δήλωσης φόρου κληρονομιάς, αίτηση χορήγησης πιστοποιητικού άρθρου 54Α Ν. 4174/2013, αίτηση ρύθμισης. Σε κάθε περίπτωση, σχετικό αίτημα δεν αναβρέθηκε ούτε στο φυσικό αρχείο του σχετικού φακέλου της υπηρεσίας αλλά ούτε και προφορικό αίτημα αυτών έλαβε χώρα σύμφωνα με την αρμόδια υπάλληλο που διενήργησε τον επίμαχο έλεγχο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί παραβίασης του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και περί μη επίδειξης εγγράφων του φακέλου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ενεργούς ανάμειξης των προσφευγουσών στην λειτουργία της εταιρίας «.....» αλλά ούτε και στην διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών του αποβιώσαντος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1710 του Α.Κ. «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή

περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά».

Επειδή, οι προσφεύγουσες ως νόμιμοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος είναι αποδέκτες τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού της περιουσίας αυτού. Στο παθητικό δε της περιουσίας του συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα επιβληθέντα με την προσβαλλόμενη πράξη τέλη χαρτοσήμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι αφενός μεν ο έλεγχος διενεργήθηκε στο φυσικό πρόσωπο και όχι στην εταιρία και αφετέρου οι προσφεύγουσες ως νόμιμες κληρονόμοι τουείναι εκ του νόμου υπόχρεες για την πληρωμή του υπό κρίση τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ... **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.**

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...».

Επειδή, στο άρθρο 58§2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2007 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2007. Χαρτόσημο: 610,29 € πλέον Ο.Γ.Α. Χαρτοσήμου 122,06€, δη σύνολο 732,35€.

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	732,34€	305,15€	227,21€	532,36€	532,36€
ΕΙΣΦΟΡΑ Ο.Γ.Α. ΣΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	146,47€	61,03€	45,44€	106,47€	106,47€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της α) με Α.Φ.Μ. και της β), με Α.Φ.Μ., οι οποίες ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεων- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη Χαρτοσήμου	610,29€	610,29€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	122,06€	122,06€	0,00€
Πρόσθετα τέλη & ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	878,81€		-878,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		366,18€	366,18€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		272,65€	272,65€
Σύνολο για καταβολή	1.611,17€	1.371,18	-239,99€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις υπόχρεες.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.