



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/03/2018

Αριθμός απόφασης: 634

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /25.10.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./25.10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ» με ΑΦΜ, 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' αριθ./25.10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, τέλος χαρτοσήμου 4.151,33€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 870,00€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων 4.862,48€ πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 1.018,62€, ήτοι συνολικό ποσό 10.902,43€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εδράζεται επί της από 25/10/2017 έκθεσης τελών χαρτοσήμου, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 396/26.06.2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε η ανακριβής απόδοση τελών χαρτοσήμου που αφορούν τόκους υπερημερίας που καταλόγισε η προσφεύγουσα σε πελάτες της λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών τους ύψους 207.249,38€.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Οι τόκοι και οι προσαυξήσεις που βαρύνουν τα ληξιπρόθεσμα χρέη προς την προσφεύγουσα απαλλάσσονται της επιβάρυνσης με τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ, σύμφωνα με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ. 19 του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, διότι η διοίκηση, η οργάνωση, η εκτέλεση και η λειτουργία αυτής διέπεται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα. Οι τόκοι υπερημερίας που επιβλήθηκαν με τα παραστατικά της προσφεύγουσας αφορούν τόκους και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ.

2. Τα τέλη χαρτοσήμου επί των τόκων υπερημερίας αποδίδονται μετά την είσπραξη και όχι με την έκδοση του λογαριασμού.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής». Περαιτέρω, με την παρ. 16 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: β. Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος, αερίοφωτος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.....».

Επειδή, με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση..... 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.....».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1084974/496/0015/ΠΟΛ. 1252/12.09.1997 (ΦΕΚ 859Β') ορίζεται ότι: «Για την παροχή υπηρεσιών χρήσης δικτύου αποχέτευσης από τους Δήμους ή τις Δημοτικές Επιχειρήσεις, σε δημότες επιτηδευματίες και μη, εγκρίνουμε, αντί να εκδίδονται τα φορολογικά στοιχεία αξίας, που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του Κ.Β.Σ., στις περιπτώσεις χονδρικών και λιανικών παροχών υπηρεσιών, να εκδίδονται άλλα παραστατικά αξίας (π.χ. λογαριασμοί κ.λπ.), κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 16β' και 13 παρ. 4 του Π.δ/τος 186/92 (Κ.Β.Σ.)».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.Δ. 4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω

επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις τρία επί τοις εκατόν (3%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 3. Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιοιδήποτε και δι' οιανδήποτε αιτίαν, εφόσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλά απορρέει εξ οιασδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγούμενως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον».

Επειδή, με την παρ. 19 του άρθρου 15 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «...Εις το εν λόγω τέλος δεν υπόκεινται τα αποδεικτικά πληρωμής φόρων εν γένει, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, δια το ποσόν της κυρίας οφειλής και δια την τυχόν προσαύξησιν ή το πρόστιμον ή τόκους κ.λπ. Ομοίως δεν υπόκεινται εις το εν λόγω τέλος τα, δι' ειδικού εντύπου του Δημοσίου, εισπραττόμενα πάσης φύσεως έσοδα τούτου».

Επειδή, με το άρθρο 276 του ν.3463/2006 ορίζεται ότι: «1. Οι Δήμοι και οι Κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι Σύνδεσμοι Δήμων και Κοινοτήτων, οι αποκλειστικώς κοινωφελούς χαρακτήρα αμιγείς δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις Ύδρευσης-Αποχέτευσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας και οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων απαλλάσσονται εν γένει από κάθε δημόσιο, άμεσο ή έμμεσο, δημοτικό, κοινοτικό ή λιμενικό φόρο, τέλος, δικαστικό ένσημο και εισφορά υπέρ οποιουδήποτε ταμείου, εισφορά υπέρ της Ε.Ρ.Τ. - Α.Ε., από κρατήσεις και από κάθε δικαστικό τέλος στις δίκες τους, με την επιφύλαξη των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών ρυθμίσεων....».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: «Καταργούνται οι απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από τις κατωτέρω διατάξεις: 92) Των προσώπων του άρθρου 304 του π.δ/τος 410/1995 (ΦΕΚ 231 Α'), εκτός των Δήμων και Κοινοτήτων και των Συνδέσμων και Ενώσεων αυτών...». Το άρθρο 304 του Π.Δ. 410/1995 περιελάμβανε μεταξύ άλλων και τις αποκλειστικά αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις.

Επειδή, οι δημοτικές επιχειρήσεις κοινωφελούς χαρακτήρα που προβλέπονται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Ν.3463/2006), αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, συνεπώς δεν εμπίπτουν στα εξαιρούμενα και απαλλασσόμενα από το τέλος χαρτοσήμου πρόσωπα, ήτοι το Δημόσιο, οι Δήμοι και οι κοινότητες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί απαλλαγής της από την καταβολή τελών χαρτοσήμου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 39 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 99/1977, σε ότι αφορά τις ρυθμίσεις που αναφέρονται στο χρόνο, τον τρόπο και τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και εισφορών και όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν, εφαρμόζονται και μετά την έκδοση και την έναρξη ισχύος του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος και μέχρι του χρόνου που με άλλες διατάξεις θα ρυθμιστούν τα θέματα αυτά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 99/1977 «περί τροποποίησης, συμπληρώσεως και κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον των διατάξεων περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων» (34Α'), οριζόταν ότι οι εκδίδοντες τιμολόγια, αποδείξεις κ.α. στοιχεία του Κώδικα αυτού, υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση απόδοσης των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου, επί της αξίας των κατά το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο εκδοθέντων στοιχείων, καθώς και της εισφοράς δακοκτονίας, μέχρι και της εικοστής των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου εκάστου έτους.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1099/2004 ορίζεται ότι: «Μετά την ανωτέρω ρύθμιση της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002, οι τόκοι υπερημερίας που απορρέουν από σχέσεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α., δεν είναι αντικείμενο του φόρου αυτοί. Επομένως αποτελούν αντικείμενο της φορολογίας χαρτοσήμου και για την εξόφληση αυτών επιβάλλεται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του κώδικα χαρτοσήμου (3% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου), αφού δεν καλύπτονται πλέον από την απαλλακτική διάταξη της παρ. 1β του άρθρου 63 του κώδικα Φ.Π.Α. Ειδικότερα, κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου μιας σύμβασης, σχέσης κ.τ.λ. δεν συνεπάγεται απαλλαγή και των τόκων που απορρέουν από αυτή, εφόσον στην απαλλακτική διάταξη δεν γίνεται ρητή μνεία για απαλλαγή και των τόκων».

Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί των τόκων απαιτείται να λαμβάνει χώρα η εξόφληση αυτών (ΣτΕ 4877/1986). Η εξόφληση των τόκων μπορεί να γίνει και με εγγραφή στα βιβλία, από την οποία θα αποδεικνύεται η είσπραξη ή η πίστωσή τους (ΣτΕ 58/1984, 2151/1984). Δηλαδή με την εξόφληση των τόκων εξομοιώνεται και η πίστωση των τόκων στα βιβλία του οφειλέτη και στο όνομα του δικαιούχου [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 883].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έχει εγγράψει στα βιβλία της, στο λογαριασμό Λ/76.03.04 [Τόκοι τρεχούμενων λογαριασμών πελατών], τόκους υπερημερίας ποσού 138.377,82€, για τους οποίους δεν προσδιορίζεται η είσπραξή τους και συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την απόδοση τελών χαρτοσήμου επί των τόκων υπερημερίας, διότι δεν προκύπτει έκδοση παραστατικού είσπραξης ούτε υφίσταται λογιστική εγγραφή στα βιβλία της προσφεύγουσας από την οποία να προκύπτει η είσπραξη των τόκων υπερημερίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί απόδοσης των τελών χαρτοσήμου βάσει του χρόνου είσπραξης αυτών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

Σημειώνεται ωστόσο, ότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα δημοτική επιχείρηση απέδωσε ανακριβώς το α' τρίμηνο 2012 την εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 97,17€ αντί του ορθού 119,09 (διαφορά 21,92€), το β' τρίμηνο 2012 την εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 86,96€ αντί του ορθού 85,56 (διαφορά -1,40€), το γ' τρίμηνο 2012 την εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 97,77€ αντί του ορθού 97,55 (διαφορά -0,22) και το δ' τρίμηνο 2012 την εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 91,60€ αντί του ορθού 111,03 (διαφορά 19,43€), ήτοι συνολικό ποσό διαφοράς 39,73€ που λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με την παρούσα απόφαση.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	232.181,73€	93.803,91€	-138.377,82€
Τέλη Χαρτοσήμου	6.965,45€	0,00€	-6.965,45€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	1.393,09€	39,73€	-1.353,36€
Πρόσθετα τέλη	5.881,10€	48,06€	-5.833,04€
Σύνολο για καταβολή	14.239,64€	87,79€	-14.151,85€

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 επεικέστερη 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, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό 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%) 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. 2. 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 τελών επί της υπ' αριθ./25.10.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./25.10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012. Διαφορά τελών: 39,73€ (Τέλη χαρτοσήμου 0,00€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 39,73€)

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (0%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	48,06€	0,00€	14,79€	14,79€	14,79€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 24/11/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ» με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./25.10.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./25.10.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη Χαρτοσήμου	4.151,33€	0,00€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	870,00€	39,73€	-830,27€
Πρόσθετα τέλη λόγω ανακρίβειας	5.881,10€		-5.881,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		0,00€	0,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		14,79€	14,79€
Σύνολο για καταβολή	10.902,43€	54,52€	-10.847,91€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.