



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 30-04-2018

Αριθμός Απόφασης: 2215

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά:

1) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007,

2) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2008,

3) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2009,

- 4) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2010, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, 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:

1) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.458,71€ πλέον 1.750,45€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 3.209,16€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2007,

2) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.466,40€ πλέον 1.759,67€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 3.226,07€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2008,

3) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 254,27€ πλέον 305,12€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 559,39€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2009,

4) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.765,70€ πλέον 2.118,84€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 3.884,54€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2010.

Σε εκτέλεση της με αρ. **ΑΒΜ Ε.Ο.Ε./2013** παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, και των συσχετιζόμενων με αριθμό **Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016** (που αφορά τον προσφεύγοντα) και με αριθμό **Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Ρ.Β./2016** Εισαγγελικών Παραγγελιών, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η με αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 23 - 25 του Ν.4172/2013, προκειμένου να αξιοποιηθούν τα τραπεζικά δεδομένα τα οποία παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με έναν ψηφιακό δίσκο (CD) και να διαπιστωθεί αν συντρέχουν λόγοι εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 για τις χρήσεις 2006 έως και 2010, η οποία φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επιπλέον των ανωτέρω, για τις χρήσεις 2007 και 2008, και με βάσει τα υποβληθέντα υπομνήματα από τον προσφεύγοντα, τον αδελφό του και τον πατέρα του, διαπιστώθηκαν: α) ταμειακές διευκολύνσεις προς τον πατέρα του, ο οποίος εν συνεχεία κατέβαλε για λογαριασμό του το συνολικό ποσό των 40.519,76€ στη χρήση 2007 και το συνολικό ποσό των 40.733,27€ στη

χρήση 2008, για τα οποία οφείλονταν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 13 § 1^α του Κ.Τ.Ν.Χ. (ΠΔ 28/1931), τέλη χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου και προσαυξήσεων, και β) για τις χρήσεις 2009 και 2010 ταμειακές διευκολύνσεις από την εταιρεία «.....» του προς τον ίδιο ως μέτοχο αυτής, για τις οποίες οφείλονταν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 15 § 5^γ του Κ.Τ.Ν.Χ. (ΠΔ 28/1931), τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου και προσαυξήσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

- Ο επίδικος καταλογισμός έρχεται σε αντίθεση με τα όσα έγιναν δεκτά με τις πρόσφατες υπ' αρ. 2934 & 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ. - Οι φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται στα οικ. έτη 2007, 2008, 2009 και 2010, έχουν παραγραφεί και δεν έπρεπε να κοινοποιηθούν πράξεις για τα έτη αυτά.

- Άνιση μεταχείριση του ζητήματος της παραγραφής για χρήσεις μέχρι 31/12/2013 (Ν. 2238/1994) και για χρήσεις μετά την 01/01/2014 (Ν. 4174/2013). – Αντιβαίνει τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 78 του Συντάγματος.

- Επίκληση της ΣτΕΟΛ. 1738/2017 και της ΠΟΛ 1192/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

- Οι καταλογιστικές πράξεις χρήσεων 2007 και 2008 αφορούν ταμειακή διευκόλυνση χωρίς κατάρτιση εγγράφου και κατά συνέπεια δεν δύναται να επιβληθεί χαρτόσημο επ' αυτών.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, που αφορούν στις χρήσεις 2007 έως και 2010, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕΟΛ. 1738/2017, περί πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους.

Επειδή, όσον αφορά επίσης το θέμα της παραγραφής στη φορολογία χαρτοσήμου, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών Δικαστηρίων, ελλείπει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, η αξίωση του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου του Π.Δ. της 28 Ιουλίου 1931 και για την υπέρ Ο.Γ.Α, κοινωνική εισφορά του ν. 4169/1961, που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου, υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά και με την **Απόφαση ΣτΕ 2579/1998, τμήμα Β'**, ότι: *«.....8. η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων τελών χαρτοσήμου είναι εικοσαετής κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα και απορρίφθηκε ο περί παραγραφής ισχυρισμός του αναιρεσείοντος.*

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν στην επιβολή τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ, για τα έτη 2007 έως και 2010, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την ΠΟΛ. 1192/2017 και ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με αυτήν, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. που παρατείνουν την παραγραφή σε εικοσαετή, ισχύουν για χρήσεις από το 2012 και μετά.

Επειδή με τη ΠΟΛ 1192/2017 με θέμα: «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.», διευκρινίζονται τα εξής:

«Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του

Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.».

Επειδή με τη ΠΟΛ 1154/2017, διευκρινίζονται τα εξής:

«.....Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν διέπραξε φοροδιαφυγή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013, δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ίδιου νόμου, οι οποίες εν προκειμένω δεν έχουν τύχει εφαρμογής.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταλογιστικές πράξεις των χρήσεων 2007 και 2008 αφορούν σε ταμειακές διευκολύνσεις χωρίς κατάτριση εγγράφου και κατά συνέπεια δεν δύναται να επιβληθεί χαρτόσημο επ' αυτών.

Επειδή με το άρθρο 12 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«**1.Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς**».

Επειδή με το άρθρο 13, ορίζεται ότι:

Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 12 τέλος υπόκεινται:

«**1. α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού 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.**

Εξαιρούνται:».

β) εφ' όσον η σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζομένη εξόφλησις αυτής ή η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις.»

Επειδή με την παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«**γ) Εδάφιο πρώτο**

Εδάφιο δεύτερο. Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα 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 σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εδάφιο τρίτο.

Εδάφιο τέταρτο. Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουσών δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 17/11/2017 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου Κ.Τ.Ν.Χ. (Π.Δ. 28/1931), από τον έλεγχο των βιβλίων της εταιρίας και ειδικότερα του λογαριασμού 35.01.01 (Δοσοληπτικός Λογαριασμός του πατέρα του προσφεύγοντος,), προέκυψε ότι κατά τις ίδιες ημερομηνίες που ο ως άνω λογ/σμός χρεώνεται με το συνολικό ποσό των **40.519,76 € στη χρήση 2007** και το συνολικό ποσό των **40.733,27€ στη χρήση 2008**, πιστώνεται με τα αντίστοιχα ποσά ο υπ' αρ. κοινός λογαριασμός που τηρεί ο προσφεύγων με τα αδέλφια του στην Εθνική Τράπεζα. Τα ως άνω ποσά αφορούν σε επιστροφή οικονομικής διευκόλυνσης που παρείχαν τα παιδιά στον πατέρα τους.

Επειδή ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για απλές προσωρινές ταμειακές διευκολύνσεις/δάνεια του προσφεύγοντα (ομοίως και των αδελφών του) προς τον πατέρα τους, όπως και οι ίδιοι αποδέχονται στα υποβληθέντα υπομνήματά τους και στην κατατεθείσα προσφυγή, καταλόγισε για τα ποσά αυτά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 13 § 1α του Κ.Τ.Ν.Χ., αναλογικά τέλη χαρτοσήμου 3% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, (πλέον προσαυξήσεων).

Επειδή, σύμφωνα και με τις απόψεις του ελέγχου, «... η ανάληψη αυτή χρημάτων συνιστά ξεκάθαρα ταμειακή διευκόλυνση και μάλιστα μεταξύ ιδιωτών (του προσφεύγοντα προς το πατέρα), για την οποία ο έλεγχος έκρινε ότι υπήρχε η υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου 3% σύμφωνα με τα προβλεπόμενα των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1^α του Κ.Τ.Ν.Χ Π.Δ. 28/1931- Δάνεια μεταξύ ιδιωτών.».

Επειδή κάθε ανάληψη (ή κατάθεση) χρημάτων που προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ' εδάφιο τέταρτο του άρθ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, προέκυψε από τα βιβλία της εταιρίας «.....» η ανάληψη χρημάτων από τον μέτοχο (πατέρα του προσφεύγοντα), θα έπρεπε να υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου (1%) η πράξη αυτή, όπως προέκυψε από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, με αντισυμβαλλόμενους την εταιρεία και τον (πατέρα του προσφεύγοντα), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ' εδάφιο τέταρτο του άρθ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., που εν προκειμένω δεν εξετάζεται.

Επειδή η υπό εξέταση περίπτωση αφορά άτυπη σύμβαση μεταξύ ιδιωτών (πατέρα – τέκνων), που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθ. 13 του Κ.Ν.Τ.Χ..

Επειδή προϋπόθεση για την υπαγωγή των συμβάσεων μεταξύ ιδιωτών σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου είναι οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγγράφως, αν μία σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Στην περίπτωση αυτή, σε τέλος χαρτοσήμου και ειδικότερα σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου θα υπαγόταν κατά ρητή διάταξη του νόμου (άρθ. 13 παρ. 1β Κ.Ν.Τ.Χ.) η εκδιδόμενη απόδειξη εξόφλησης αυτής ή οποιαδήποτε άλλη σχετική προς τη σύμβαση έγγραφη απόδειξη, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει έγγραφο (Σ.Τ.Ε. 3914/1977), που εν προκειμένω δεν υφίσταται.

Επειδή η υπό εξέταση περίπτωση αφορά άτυπη σύμβαση μεταξύ ιδιωτών, δεν υφίσταται η προϋπόθεση για την υπαγωγή της σύμβασης αυτής σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με

τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 13 του Κ.Ν.Τ.Χ., ήτοι δεν καταρτίστηκε εγγράφως, και δεν εκδόθηκε έγγραφη απόδειξη εξόφλησης, καθώς δεν αναφέρεται η ύπαρξή τους στην έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « 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. ».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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. ».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, 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. 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.

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./29-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού, ως εξής:

A) την αποδοχή όσον αφορά τις υπ' αρ./2017 &/2017 Οριστικές Πράξεις και

B) την απόρριψη όσον αφορά τις υπ' αρ./2017 &/2017 Οριστικές Πράξεις:

1) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης

Έτος φορολογίας 2007	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό επιβολής τελών χαρτοσήμου	0,00€	40.519,76€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου		1.215,59€	0,00€
Εισφορά ΟΓΑ		243,12€	0,00€
Μερικό Σύνολο		1.458,71€	0,00€
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω μη υποβολής δήλωσης		1.750,45€	0,00€
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			0,00€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	0,00€	3.209,16€	0,00€

2) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης

Έτος φορολογίας 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό επιβολής τελών χαρτοσήμου	0,00€	40.733,27€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου		1.222,00€	0,00€
Εισφορά ΟΓΑ		244,40€	0,00€
Μερικό Σύνολο		1.466,40€	0,00€
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω μη υποβολής δήλωσης		1.759,67€	0,00€
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			0,00€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	0,00€	3.226,07€	0,00€

3) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης

Έτος φορολογίας 2009	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό επιβολής τελών χαρτοσήμου	0,00€	21.189,05€	21.189,05€
Τέλη χαρτοσήμου		211,89€	211,89€
Εισφορά ΟΓΑ		42,38€	42,38€
Μερικό Σύνολο		254,27€	254,27€
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω μη υποβολής δήλωσης		305,12€	
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			127,14€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			96,52€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	0,00€	559,39€	477,93€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 300,50€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (127,14 + 96,52) 223,66€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

4) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης

Έτος φορολογίας 2010	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό επιβολής τελών χαρτοσήμου	0,00€	147.141,60€	147.141,60€
Τέλη χαρτοσήμου		1.471,42€	1.471,42€
Εισφορά ΟΓΑ		294,28€	294,28€
Μερικό Σύνολο		1.765,70€	1.765,70€
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω μη υποβολής δήλωσης		2.118,84€	
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			882,85€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			670,26€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	0,00€	3.884,54€	3.149,65€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 79,08€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (882,85+ 670,26) 1.473,95€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.