



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3925

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014 μειώθηκε η μεταφερόμενη φορολογική ζημιά της προσφεύγουσας κατά συνολικό ποσό **15.158.106,91 €**. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 29/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές, οι οποίες έχουν ως ακολούθως:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)	Προσβολή από την προσφεύγουσα
	Δαπάνες άνω των 500 € χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής	722.471,27	ΝΑΙ
60.03 & 60.04	Εκπρόθεσμα καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	183.907,89	ΌΧΙ
68.00	Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού	205.216,58	ΌΧΙ
81.00	Λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	19.498,78	ΌΧΙ
82.00 & 24.01	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	231.399,57	ΌΧΙ
82.00	Εκπρόθεσμα καταβληθείς ΕΝΦΙΑ	144.179,96	ΌΧΙ
85.04	Αποσβέσεις ζώων πάγιας εκμετάλλευσης	3.783.246,19	ΝΑΙ
	Διαφορές αποτίμησης	36.689,35	ΌΧΙ
84.00	Αρνητική αναμόρφωση πρόβλεψης προηγούμενων χρήσεων	176.970,76	ΌΧΙ
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	9.654.526,56	ΌΧΙ
	Σύνολο	15.158.106,91	

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 225.741,68 €, πλέον προστίμου λόγω μη υποβολής ύψους 112.870,85 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **338.612,53 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 29/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων τελών χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. 248/08-07-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014, μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιρειών “.....” και “.....”, οι οποίες είναι ταυτόχρονα πελάτες και προμηθευτές, έλαβαν χώρα καταθέσεις και αναλήψεις χρηματικών ποσών, για τις οποίες δεν κατέβαλε το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου (1,2%), με αποτέλεσμα

αυτό να καταλογιστεί από τον έλεγχο, με την αξία υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου να ανέρχεται σε **18.811.807,09 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και των ερμηνευτικών εγκυκλίων ως προς τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εν σχέσει με τη φορολογία εισοδήματος κατ' άρθρο 23, περ. β' του Ν. 4172/2013 και ειδικότερα των εξαιρέσεων λόγω «λογιστικών συμφητισμών».

2ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου ως προς τη μη αναγνώριση ποσού 3.783.246,19 € για αποσβέσεις ζώνων πάγιας εκμετάλλευσης μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

3ος λόγος: Μη νόμιμος προσδιορισμός του τέλους χαρτοσήμου επί των κινήσεων που έχουν μεγαλύτερο άθροισμα χρεωστικό είτε πιστωτικό ανά χρήση, εφόσον πρόκειται για καταθέσεις-αναλήψεις-Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας υποκείμενης σε χαρτόσημο.

4ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2014, καθώς τούτο παραγράφηκε την 31.12.2019.

5ος λόγος: Εσφαλμένος χαρακτηρισμός της ως υπόχρεης για την απόδοση των τελών χαρτοσήμου εν σχέσει με τις αντισυμβαλλόμενες και

6ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 για την επιβολή των σχετικών προστίμων.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 23, περ. (β') του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων είναι και κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκε ότι:

«....

2. [...] Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών, εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων

....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1158/2016 διευκρινίστηκε ότι «σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής».

Επειδή εν προκειμένω, δαπάνες συνολικού ύψους **722.471,27 €** (αξίας εκάστης άνω των 500 €) κρίθηκαν μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκαν τα στοιχεία που να αποδεικνύουν την ολική ή μερική εξόφληση των σχετικών παραστατικών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι σε αρκετές περιπτώσεις οι προμηθευτές είναι ταυτόχρονα και πελάτες και υφίστανται ανοιχτοί λογαριασμοί, με αποτέλεσμα πολλές φορές να γίνεται εξόφληση μέσω εκχώρησης αξιογράφων είτε μέσω συμψηφισμών.

Επειδή η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε κατά το στάδιο του ελέγχου αναλυτικά καθολικά των προμηθευτών «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....», καθώς και κάποια αποδεικτικά εκχώρησης επιταγών και κατάθεσης μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό των προμηθευτών.

Επειδή τα ίδια ως άνω στοιχεία προσκομίζει η προσφεύγουσα και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή από τον έλεγχο των εν λόγω στοιχείων προκύπτει ότι για όλους τους ανωτέρω προμηθευτές πλην της «.....» έλαβε χώρα μερική μόνο εξόφληση είτε με συμψηφισμό είτε με εκχωρήσεις επιταγών και το υπόλοιπο εξοφλήθηκε με μετρητά, ενώ αναφορικά με την «.....», το υπ' αριθμόν ΤΔΑ παραστατικό εξοφλήθηκε εξ ολοκλήρου με μετρητά.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση αποσβέσεων ζώων πάγιας εκμετάλλευσης μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος ύψους 3.783.246,19 €, που αφορά σε θανάτους ζώων, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε κανένα σχετικό δικαιολογητικό.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υποχρεούτο στην προσκόμιση τέτοιου είδους δικαιολογητικού, δεδομένου ότι υπό τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), ο οποίος ήταν σε ισχύ κατά την υπό κρίση περίοδο, δεν προβλεπόταν η έκδοση ειδικού φορολογικού στοιχείου για την απόδειξη της καταστροφής των ζώων πάγιας εκμετάλλευσης.

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε ότι «η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.».

Επειδή η προσφεύγουσα τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει ως υποστηρικτικό στοιχείο αναλυτικό καθολικό του σχετικού λογαριασμού παγίου (ζώα πάγιας εκμετάλλευσης), από το οποίο ωστόσο, δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο αναφορικά με καταστροφή του παγίου (θάνατοι ζώων).

Επειδή η κρίση του ελέγχου ότι ένα πρόσφορο δικαιολογητικό θα ήταν το «Πρωτόκολλο καταγραφής θανόντων ζώων πάγιας εκμετάλλευσης, μαζί με πιστοποίηση από κτηνιατρική υπηρεσία», κρίνεται ορθή και από την Υπηρεσία μας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου (1,2%) σε συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιρειών “.....” και “.....”, οι οποίες είναι ταυτόχρονα πελάτες και προμηθευτές, κρίνοντας ότι αποτελούν καταθέσεις και αναλήψεις χρηματικών ποσών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο τρόπος υπολογισμού της αξίας υποκείμενης σε τέλος χαρτοσήμου εκ μέρους του ελέγχου.

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος κατόπιν της υποβολής των εγγραφών απόψεων της προσφεύγουσας επί του υπ’ αριθμόν/2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, επαναπροσδιόρισε τη μεθοδολογία υπολογισμού της φορολογητέας αξίας, απομονώνοντας ανά αντισυμβαλλόμενο τις εμπορικές συναλλαγές από το σύνολο των μεταξύ τους συναλλαγών και επιβάλλοντας τέλος χαρτοσήμου στις μη εμπορικές συναλλαγές, ήτοι όπως πρότεινε και η προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου που να αφορούν στη χρήση 2014 έχει παραγραφεί ήδη από τις 31/12/2019.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή με την Ε. 2049/2021 διευκρινίστηκε ότι:

«...»

Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους

εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

...

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

...

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.

...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου επί καταβολών που έλαβαν χώρα εντός της χρήσης 2014 παραγράφηκε στις 31/12/2019, με εξαίρεση τυχόν καταβολές που έλαβαν χώρα εντός του τελευταίου μήνα της χρήσης (Δεκέμβριος) για τις οποίες τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου ήταν καταβλητέα εντός του πρώτου 15νθημέρου του Ιανουαρίου του 2015, για τα οποία η παραγραφή επήλθε στις 31/12/2020.

Επειδή σύμφωνα με τα αναλυτικά καθολικά για το έτος 2014 των οικείων λογαριασμών των εταιρειών “.....” και “.....”, όπως αυτά προσκομίστηκαν στον έλεγχο από την ίδια την προσφεύγουσα, αλλά και σε συνδυασμό με την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 179 & 186), προκύπτουν οι εξής φορολογητέες αξίες εντός του μηνός Δεκεμβρίου:

.....	494.987,67 €
.....	476.554,08 €
Σύνολο	971.541,75 €

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου ανέρχονται σε 11.658,50 € (= 971.541,75 * 1,2%).

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 29/12/2020 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 30/12/2020, ήτοι εντός της ως άνω προθεσμίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου δεν καθορίζει με ρητή διάταξή του τον βαρυνόμενο με τη δαπάνη του τέλους χαρτοσήμου και συνεπώς, ο έλεγχος θα έπρεπε να αναζητήσει τα σχετικά ποσά από τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες “.....” και “.....”.

Επειδή το βάρος της δαπάνης του τέλους χαρτοσήμου και η ευθύνη έναντι του Δημοσίου για την απόδοση (πληρωμή) του τέλους αυτού στο Δημόσιο, είναι έννοιες που διέπονται από διαφορετικές διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και έχουν διαφορετικό κατ’ ουσία περιεχόμενο. Το μεν βάρος της δαπάνης του τέλους χαρτοσήμου είναι θέμα που αφορά τους συμβαλλομένους μιας συναλλαγής (π.χ. δανειστή και οφειλέτη), χωρίς καμία ανάμειξη του Δημοσίου στη μεταξύ τους σχέση, η δε ευθύνη για την απόδοση (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου είναι θέμα που αφορά το Δημόσιο και τα πρόσωπα εκείνα που αυτό έχει ορίσει

ως υπεύθυνα απέναντί του για την απόδοση, με ειδική διάταξη του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ή άλλου νόμου.

Επειδή αναφορικά με ιδιώτες, επιτηδευματίες και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (εταιρείες κλπ.), για το τέλος χαρτοσήμου που οφείλεται στις μεταξύ τους καταρτιζόμενες συμβάσεις, για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση από τον Κ.Β.Σ. έκδοσης φορολογικών στοιχείων (π.χ. συμβάσεις δανείων κλπ.), **υπεύθυνοι έναντι του Δημοσίου για την πληρωμή του τέλους αυτού είναι όλοι οι αναγραφόμενοι**, ως συμβαλλόμενοι, στη σχετική σύμβαση. Πρακτική σημασία τούτου είναι ότι, εάν γεννηθεί θέμα επιβολής τέλους χαρτοσήμου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί, κατά την κρίση του και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 33, παρ. 1 και 40, παρ. 1 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, να εκδώσει, στην περίπτωση αυτή, πράξη καταλογισμού είτε κατά πάντων των συμβαλλομένων είτε κατά τινός μόνο εξ αυτών (ΣτΕ 99/1979, 1961/1979). Σημειώνεται ότι, στην προκειμένη περίπτωση, το τέλος χαρτοσήμου θα καταβληθεί μία μόνο φορά (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2010 σελ. 970).

Επειδή εν προκειμένω, ελλείπει σχετικής σύμβασης, οι επίμαχες καταθέσεις-αναλήψεις προκύπτουν από τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία όλων των εμπλεκόμενων εταιρειών, που σημαίνει ότι η προσφεύγουσα εμφανίζεται ως το ένα μέρος των συναλλαγών και συνεπώς είναι (και αυτή) υπεύθυνη έναντι του Δημοσίου για την απόδοση (πληρωμή) του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ελλείπει ρητής διάταξης στον εν λόγω νόμο αναφορικά με περιπτώσεις όπου αποδίδεται φόρος χωρίς αντίστοιχη υποχρέωση για υποβολή δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «στις περιπτώσεις που από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση τελών χαρτοσήμου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον ΚΦΔ, νοείται ως ανακριβής/μη υποβολή δήλωσης η αντίστοιχη ανακριβής/μη απόδοση των τελών χαρτοσήμου που οφείλονται».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν».

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ. &/2020 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

A)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Ποσά (€)
Αποτέλεσμα χρήσης (ζημιά)	-2.463.509,36
(+) Λογιστικές διαφορές δήλωσης	202.712,61
(+) Λογιστικές διαφορές ελέγχου	5.326.609,59
Φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη)	3.065.812,84
(-) Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	5.556.043,66
Μεταφερόμενη ζημιά	2.490.230,82

B)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορ. έτους 2014
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	18.811.807,09	971.541,75	971.541,75
Χαρτόσημο	0,00	188.118,07	9.715,42	9.715,42
<i>ΟΓΑ Χαρτοσήμου</i>	0,00	37.623,61	1.943,08	1.943,08
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	0,00	94.059,04	4.857,71	4.857,71
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	18.811,81	971,54	971,54
Σύνολο	0,00	338.612,53	17.487,75	17.487,75

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.