



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 550

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 06.07.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3332

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 9-03-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', ΑΦΜ, που εδρεύει στην , οδός , κατά των α) υπ' αριθ/2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016 και β) υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω πράξεις φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις 12/2/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της 9-03-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', 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./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος 5.389,71 ευρώ και πρόστιμο ανακρίβειας της δήλωσης άρθρου 58 ΚΦΔ 2.694,86 €, ήτοι σύνολο 8.084,57 €.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.), φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χαρτόσημο ποσού 42.389,67€ & ΟΓΑ χαρτοσήμου 8.477,93 €, πλέον 21.194,83 € & 4.238,97 € αντίστοιχα (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου), ήτοι σύνολο 76.301,40 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

«.....α) Όσον αφορά την υπ' αριθ. οριστική πράξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικής περιόδου 2016.

Η πράξη αυτή είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα εκτός των άλλων και ως προς το τυπικό μέρος αυτής και τούτο διότι:

αα) **Λόγω απουσίας από το περιεχόμενο αυτής ουσιαστών στοιχείων που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη.**

♦ **Η ημερομηνία έκδοσης της πράξης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 37 περ. του Ν. 4174/2013.**

- ♦ Η υπογραφή -θεώρηση της προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, αν και στην πράξη βεβαιώνεται ότι η κοινοποιηθείσα αποτελεί «ακριβές αντίγραφο» της πράξης που εκδόθηκε.
- ♦ Ο τόπος αμφισβήτησης της προσβαλλόμενης πράξης

Πράγματι ενώ από το περιεχόμενο της πράξης προκύπτει ο τρόπος αμφισβήτησης της πράξης αυτής εν τούτοις από την ίδια πράξη δεν προκύπτει ο τόπος (η πλήρης διεύθυνσης) της υπηρεσίας στην οποία έχουμε την δυνατότητα αμφισβήτησης αυτής κατά παράβαση του άρθρου 37 περ. η' του Ν. 4174/2013 την οποία εν τέλει γνωρίσαμε αναζητώντας αυτήν από την ΑΑΔΕ.

β) Όσον αφορά την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

αα) Λόγω απουσίας από το περιεχόμενο αυτής ουσιαστικών στοιχείων που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη.

♦ Η ημερομηνία έκδοσης της πράξης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 37 περ. του Ν. 4174/2013.

♦ Στο "τίτλο" της πράξης τις διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδίδεται η πράξη αυτή, καθώς και οι ειδικότερες διατάξεις που επιβάλλουν το ποσοστό του αναλογικού τέλους χαρτοσήμου.

♦ Στο περιεχόμενο της οι διατάξεις που επιβάλλουν την εισφορά ΟΓΑ καθώς και το ποσοστό της εισφοράς αυτής επί των τελών χαρτοσήμου.

♦ Η υπογραφή -θεώρηση της προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, αν και στην πράξη βεβαιώνεται ότι η κοινοποιηθείσα αποτελεί «ακριβές αντίγραφο» της πράξης που εκδόθηκε.

ββ) Λόγω παραβίασης του χρονικού ορίου ελέγχου της υπόθεσης.

γγ) Λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 2882 του Ν. 4174/2013.

δδ) Λόγω μη απόδειξης περί του είδους της «πράξης» (σύμβαση δανείου, εγγραφές εν τοις βιβλίοις κλπ) επί της οποίας η φορολογούσα αρχή επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ.

εε) Λόγω της υπέρβασης των ορίων που έχουν τεθεί ως προς τον έλεγχο των φορολογικών αντικειμένων και του χρόνου διάρκειας του ελέγχου.

στ,στ) Λόγω της μη απόδειξης της φορολογούσης αρχής (Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών) περί του ποίου «προσώπου» (φυσικού ή νομικού) είναι υπόχρεο έναντι του Δημοσίου για την καταβολή των τελών χαρτοσήμου και της εισφοράς ΟΓΑ.

Β. Επειδή οι πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές, εκτός των ως άνω τυπικών λόγων ακυρότητας και για τους πιο κάτω ουσιαστικούς λόγους:

α) Επί της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου

β) Επί της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2016)

Η φορολογούσα αρχή (Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών) και στην περίπτωση αυτή έσφαλλε στις εκτιμήσεις της και τα λοιπά συμπεράσματα της και εν τέλει ουχί ορθώς ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διατάξεις περί του ΚΝΤΧ.

Έτσι η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με την έκθεση ελέγχου, στο κύρος και την αποδεικτική ισχύ της οποίας στηρίζεται η νομιμότητα της πράξης καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, και ενώ παραπέμπει στις ισχύουσες διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ: **Με ένα απαράδεκτο και εντελώς ανεπίτρεπτο τρόπο παραλείπει από το περιεχόμενο των διατάξεων του εδαφίου αυτού, το προβλεπόμενο στις πράξεις αυτές ποσοστό αναλογικού τέλους χαρτοσήμου 1%!!!!**

(βλ. φύλλο τρίτο της ασελιδιογράφητης έκθεσης ελέγχου, κεφάλαιο "ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ")

Στην συνέχεια κάνει λόγο για δανειακούς τρεχούμενους λογαριασμούς, χωρίς ωστόσο ή να μνημονεύει την δανειακή σύμβαση ή να παραπέμπει σε εγγραφή ή σε εγγραφές των βιβλίων στις οποίες εντόπισε οποιαδήποτε εγγραφή η οποία να φέρει τα ιδιαίτερα στοιχεία που χαρακτηρίζουν μια δανειακή σύμβαση όπως:

- Ημερομηνία σύναψης του δανείου,
- Τα συμβαλλόμενα μέρη,
- Το χορηγηθέν ποσό δανείου,
- Τον τρόπο αποπληρωμής κ.λπ.

Επισημαίνουμε στο σημείο αυτό και υπογραμμίζουμε όλως ιδιαιτέρως ότι η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ενήργησε με τον τρόπο αυτό (υπήγαγε σε αναλογικό τέλος 2%) ενώ διαβεβαιώνει ότι:

"Προϋποθέσεις επιβολής του τέλους χαρτοσήμου

Για την υπαγωγή των δανείων στο τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978)

Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι οι εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, είναι αόριστες και το κύρος και η αποδεικτική ισχύς αυτών δεν επαρκεί προκειμένου να αποδείξει τόσο την φορολογητέα ύλη που υπήχθηκε είτε στην φορολογία εισοδήματος είτε στα τέλη χαρτοσήμου.

Τέλος με την δικαστηριακή νομολογία έχουν κριθεί τα εξής:

- Η έκθεση ελέγχου, η συντασσόμενη υπό των προς τούτο εντεταλμένων οργάνων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, είναι κατά το άρθρο 145 του Κ.Φ.Δ. εν συνδυασμώ προς το άρθρο 144 του ιδίου Κώδικα, έγγραφον ληπτέον υπ' όψιν υπό του δικαστηρίου, το δε περιεχόμενό του είναι συνεκτιμητέον υπ' αυτού προς στήριξη της κρίσεως του περί της

αποδείξεως ή όχι των αποδεικτέων πραγματικών περιστατικών, τούτο δε ουδόλως παραβιάζει την δια του άρθρου 47 του αυτού ως άνω Κώδικος καθιερουμένην αρχήν της ισότητας των διαδίκων ενώπιον του δικαστηρίου στην φορολογική δίκη, αφού τούτο εκτιμά ελευθέρως τα εις το περιεχόμενον της εν λόγω εκθέσεως διαλαμβανόμενα.

(ΣτΕ 2695/93)

- Η συντασσόμενη από την φορολογική αρχή έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο. Για τον λόγο αυτό αποτελεί πλήρη απόδειξη για ό,τι έλαβε χώρα από τον έλεγχο ή για όσα έλαβαν χώρα εμπρός του. Όμως, δεν μπορεί να θεωρηθεί το ίδιο (πλήρης απόδειξη) για όσα ο έλεγχος διαπίστωσε κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου αναφορικά με τα ανωτέρω γεγονότα, ούτε βέβαια και οι σχετικές αυτού εκτιμήσεις, οι κρίσεις και τα συμπεράσματα του, ως προς τα οποία τα δικαστήρια εκτιμούν ελεύθερα την έκθεση ελέγχου, χωρίς να δεσμεύονται από αυτή.

(ΣτΕ 377/2007 ΤΒ')

- Η σύνταξη ιδιαίτερης έκθεσης κατά φορολογικό αντικείμενο, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο, αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης μιας διοικητικής πράξης. **Η αοριστία.. της έκθεσης ελέγχου καθιστά την πράξη νομικά πλημμελή και ακυρωτέα.**

(ΣτΕ 565/2008 ΤΒ')

- Η καταλογιστική πράξη, που επέβαλε τέλη χαρτοσήμου σε βάρος φορολογούμενου, είναι άκυρη, ως ουσιαστικά αβάσιμη, όταν στηρίζεται σε αόριστη και ανατιτολόγητη έκθεση ελέγχου, από την οποία δεν προκύπτει η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων, για την επιβολή των παραπάνω τελών, που προβλέπονται από τον ΚΝΤΧ. (ΣτΕ 4888/86) ».

α) Όσον αφορά την υπ' αριθ. 7 οριστική πράξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικής περιόδου 2016.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται μόνο νομικές τυπικές πλημμέλειες της πράξης χωρίς να αποδεικνύει ανεπανόρθωτη βλάβη που του προκλήθηκαν από τις πλημμέλειες αυτές. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, συνεπώς, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της ένδικης πράξης της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι οι υπό κρίση τυπικοί λόγοι της προσφυγής είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, στην με αριθ. Πρωτ/2018 έκθεση απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ οι οποίες απεστάλησαν με τον φυσικό φάκελο της υπόθεσης στην υπηρεσία μας, υπάρχει πλήρης και αιτιολογημένη αντίκρουση των λόγων της προσφυγής και ειδικότερα των τυπικών λόγων ακύρωσης της υπ' αριθμ/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ ΙΓ' Αθηνών, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις από 9/2/2018 έκθεση ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Κατόπιν αυτού με την παρούσα αποφασίζεται η απόρριψη της προσφυγής ως προς τους λόγους αυτούς και η επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης/2018

β) Επί της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2016)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (ΦΕΚ 239 Α' 28.7.1931) ορίζεται ότι: «*Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (ΦΕΚ 239 Α' 28.7.1931) ορίζεται ότι: «1. *Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος (2%) υπόκεινται: Πάσα συμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε ... μεταξύ ... εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού, καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. 5.γ' 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 εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος. ...»*

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, η αληθής έννοια των διατάξεων της νομοθεσίας περί τελών χαρτοσήμου, καθόσον αφορά την

υπαγωγή των αναφερομένων στη νομοθεσία αυτή συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. σε τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφο αποδεικνύον την σύμβαση, πράξη κ.λπ., λογίζεται και κάθε εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία υποβάλλεται στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, για την κατ' αυτό το χρόνο αποδεικνυόμενη δικαιοπραξία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: *«Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»*

Επειδή κατά το άρθρο 249 Α.Κ. η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου είναι εικοσαετής (ΣΤΕ 2579/1998 , ΣΤΕ1561/2003).

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, προκειμένου περί συμβάσεων δανείου, για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές - πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης (ΣΤΕ 2047/1978, 1701/90, 2683/1988, 2761/1982, 1288/1989, 190/2009, 2911/1993, 2134/1987). Τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία (όταν αυτή λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω).

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνολολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση.

Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ 19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Το ΣτΕ όμως με νεώτερη απόφασή του 3402/1988 εξέφρασε και τρίτη άποψη, σύμφωνα με την οποία η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σ'

αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά σε σύμβαση δανείου, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία της σύμβασης του δανείου πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή, για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν, οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι «*πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς 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, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 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, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος*».

και με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1** του **Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται ότι, «*Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.*»

Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Επειδή, στην έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου που διενεργήθηκε νόμιμα μετά την επέκταση της εντολής στις 9/2/2018 σε έλεγχο τελών και εισφορών, αναφέρεται σαν αιτιολογία ότι οι λογαριασμοί 33-07-003 και 33-07-004 , εταίροι της προσφεύγουσας, είχαν χρεωστικό υπόλοιπο την 1/1/2006 944.535,55 ευρώ και 1.045.208,66 ευρώ αντίστοιχα και στη συνέχεια με διάφορες εγγραφές, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης το υπόλοιπο των λογαριασμών την 31.12.2016 ανήλθε σε 1.027.533,37 και 1.091.949,78 αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά ο έλεγχος τα θεώρησε δάνεια κινούμενα ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί για τα οποία οφείλεται χαρτόσημο 2,4% στο υπόλοιπο 31/12/2016 , 1.027.533,37 και 1.091.949,78 αντίστοιχα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν αποδείχθηκε ότι υπάρχει σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και του ως άνω αναφερόμενου προσώπου, που κατέβαλε τα χρηματικά

ποσά, και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου ή συνομολόγηση δανείου (άρθρο 806 ΑΚ).

Επειδή, ο έλεγχος επικαλείται την απόφαση του ΣτΕ 3402/1988 , με την οποία κρίθηκε ότι «η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σ' αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά σε σύμβαση δανείου, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης»

Επειδή , στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται κανένα πραγματικό στοιχείο από το οποίο να συγκροτείται κατά νόμο δανειακή σύμβαση μεταξύ εταιρείας και εταίρων από τις εγγραφές στους λογαριασμούς 33-07-003 και 33-07-004
.....

Επειδή , όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου οι ελεγχόμενοι λογαριασμοί , είχαν χρεωστικό υπόλοιπο την 1/1/2006 944.535,55 ευρώ και 1.045.208,66 ευρώ αντίστοιχα, ήτοι προέρχονται από προηγούμενη μη ελεγχόμενη χρήση και ουδεμία αναφορά γίνεται για τον τρόπο δημιουργίας των ποσών αυτών.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπεριστατωμένα 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.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο

και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, **η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής** και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή η φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται κάποιο ουσιαστικό στοιχείο (έγγραφο εκτός των αναφερόμενων εγγραφών), από το οποίο να προκύπτει η σύναψη δανειακής συμβάσεως, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει ώστε να καταλογίσει επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για τυπικούς λόγους, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή εν προκειμένω, όσον αφορά την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **9-03-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α. Την **αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, την ακύρωση της εν λόγω πράξης για τυπικούς λόγους, η δε αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας πράξης εξ αιτίας της ακύρωσης αυτής, πρέπει να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

Β. Την **απόρριψη** αυτής ως προς την ως προς την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση ως προς την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου:

Φορολογική περίοδος 1/1/2016-31/12/2016

Διαφορά φόρου	5.389,71 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2.694,86 €
Σύνολο για Καταβολή	8.084,57 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.