



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1220**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. . .» - **ΑΦΜ** ., με διακριτικό τίτλο «...» με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο .. και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού .. αριθ. .. - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό της με αριθμό ../**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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' αριθμ. ../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 8.606,84 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 1.721,37 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη δήλωσης ύψους 10.328,21 € και πλέον πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 2.065,64 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 22.722,06 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2013 από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις της τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. ../...-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθμ. ../...-2017 και ../...-2013 εντολών ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ. ../04.11.2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 με την οποία αιτείτο ποσό επιστροφής ύψους 50.000,00 ευρώ. Από τον έλεγχο στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. προέκυψε, ότι σύμφωνα με το run 2, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. ../18-11-2013 εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, η συγκεκριμένη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ θα έπρεπε να διεκπεραιωθεί με έλεγχο. Στα πλαίσια του ελέγχου η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ../07-05-2014 έγγραφο παροχής πληροφοριών προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο με το υπ' αριθμ. πρωτ. ../16-06-2014 έγγραφο του ενημέρωσε ότι εκκρεμεί έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και, κατόπιν αιτήσεως της φορολογικής αρχής, απέστειλε τον φάκελο στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αξιολογηθεί στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου.

Στον ως άνω φάκελο περιέχονταν ανώνυμη καταγγελία, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα επιχείρηση από το 2008 και μετά, σε συνεννόηση με τους πελάτες της, υπερτιμολογεί τα τιμολόγια που κόβει σε αυτούς, με σκοπό να λάβουν παράνομα διπλάσια επιδότηση από το κράτος, μέσω ένταξης των έργων αυτών σε επιδοτούμενα προγράμματα και να μην επιβαρυνθούν καθόλου για την επένδυση των φωτοβολταϊκών πάρκων και την διαφορά της επιδότησης την μοιράζονται. Για να πετύχουν την παράνομη είσπραξη των επιδοτήσεων χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους όπως: 1)

Τριγωνικές αγορές μέσω Κυπριακών και άλλων αλλοδαπών εταιρειών 2) Εικονικές πληρωμές των τιμολογίων μέσω καταθέσεων και επιταγών 3) Καταβολή εικονικών προμηθειών σε αλλοδαπές εταιρείες (Κυπριακές, αγγλικές κλπ) 4) Εικονικές μειώσεις του μετοχικού κεφαλαίου για την κάλυψη του πλεονασματικού ταμείου και είσπραξη των παράνομων επιδοτήσεων από τον, ο οποίος κρατά μέρος αυτής και το υπόλοιπο το δίνει στους πελάτες του μαύρα.

Στα πλαίσια του ελέγχου και από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά) για τις λοιπές φορολογίες (χαρτοσήμου), διενεργήθηκε έλεγχος για τις υπό κρίση μη παραγραφόμενες χρήσεις, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές με την επιχείρηση «. .» με έδρα την Κύπρο ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2010	2011
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.768.008,98	1.711,20
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.135.521,09	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	2.903.530,07	1.711,20
ΠΛΗΡΩΜΕΣ	1.476.998,50	1.153.405,60
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.426.531,57	-1.151.694,40

Λόγω του ότι η παροχή υπηρεσίας αφορά σε σύμβαση μεταξύ της «...» και της προσφεύγουσας και δεδομένου ότι η δαπάνη αυτή έχει απορριφθεί ως μη παραγωγική στη φορολογία εισοδήματος, οι ως άνω συναλλαγές αναμορφώνονται από τον έλεγχο ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2010	2011
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	0,00	291.010,48
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.768.008,98	1.711,20
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	1.768.008,98	292.721,68
ΠΛΗΡΩΜΕΣ	1.476.998,50	1.153.405,60
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	291.010,48	-860.683,92

Περαιτέρω, με βάση την ως άνω αναμόρφωση προκύπτει ως λόγος καταβολής του χρηματικού ποσού των 860.683,92 €, χρηματική διευκόλυνση της ως άνω Κυπριακής εταιρείας.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, καταλογίστηκε από τον έλεγχο φόρος τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΤΝΧ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη ότι

οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1)** Η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα κατηγορία της μη απόδοσης τελών χαρτοσήμου κατά το έτος 2011, για την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, ελλείπει οποιασδήποτε μορφής υποκειμενικής υπαιτιότητας. Τα αναλυτικώς εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά πρέπει να αξιολογηθούν υπό το πρίσμα του νομοθετικού πλαισίου. Σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4755/1930 περί Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζόμενων στο επόμενο άρθρο 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατό (2%) της σε αυτή διαλαμβανομένης αξίας». Σύμφωνα με την παρ. 1 α του άρθρου 15 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβαση, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορούσα αποκλειστικώς εις την ασκούμενη υπ' αυτών εμπορία, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας,...». Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος. Στην επίμαχη έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου και δη στη σελίδα 9 αυτής, συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της αλλοδαπής . . . ύπους κατά το 2010 2.903.530,07€ και κατά το 2011 1.711,20€, ο έλεγχος τις θεωρεί ως «Λεόντειο σύμβαση». Σε κάθε καλόπιστο αναγνώστη είναι εμφανές ότι η αλλοδαπή επιχείρηση, οφείλει, όπως αναγράφεται και στην σελίδα 9 της έκθεσης ελέγχου, στην προσφεύγουσα εταιρεία το ποσό των 1.151.694,40€ και εμφανίζεται ως χρεωστικό υπόλοιπο. Η μετατροπή ενός χρεωστικού υπολοίπου αλλοδαπού πελάτου και μάλιστα μικρού διαστήματος σε δάνειο, η αναγωγή του από τον έλεγχο στο φορολογικό έτος 2011, από το παραγραφέν φορολογικό έτος 2010 το οποίο αφορά, η βάπτιση του χρεωστικού υπολοίπου σε «Λεόντειο σύμβαση» και γενικά η καλπάζουσα φαντασία του ελεγκτή, δεν ευσταθεί.
- 2)** Ο ελεγκτής αναφέρεται συνεχώς σε εγκυκλίους διαταγές, προκειμένου να καλύψει τις ελεγκτικές του αδυναμίες. Πέραν του απαραδέκτου της προφανούς προσπάθειας επιβολής αίολης προσωπικής εκτίμησης με νομοθετήματα που έχουν παλαιοντολογική αξία, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.
- 3)** Η προσφεύγουσα αμφισβητεί επίσης κατά πόσον οι εκθέσεις ελέγχου, τα φύλλα προσδιορισμού, οι πράξεις και τα πρόστιμα, συντάχθηκαν και ελέγχθηκαν από τέσσερις (4) υπαλλήλους, πήραν δε αριθμούς από χειρόγραφο πρωτόκολλο, την ../2017, ημέρα Παρασκευή και τελευταία εργάσιμη ημέρα του έτους 2017. Σημειώνεται δε, ότι την με αρ.

πρωτ. ... έκθεση απόψεών της την κατέθεσε στις ...2017. Συνεπώς, είναι ανθρωπίνως αδύνατον να πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι, αντικρούσεις, να εκδόθηκαν πράξεις, φύλλα και πρόστιμα με δεκάδες υπολογισμούς και όλα αυτά να ελέγχθηκαν από το σύνολο της ιεραρχίας της Δ.Ο.Υ., την 29^η δε του μήνα να είχαν υπογραφεί κιάλας, ενώ ο καθ' αυτού έλεγχος κράτησε εννέα μήνες. Η επίμαχη πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου έχει λάβει α/α TAXIS/2018. Είναι προφανής ο χρόνος έκδοσής της.

- 4) Οι αναφερόμενες στο αρ. πρωτ. .../-2017 υπόμνημά της αιτιάσεις σε σχέση με τις αποδιδόμενες σ' αυτή φορολογικές παραβάσεις, έχουν ως εξής: Η κατάρτιση της απογραφής, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ως βασική υποχρέωση των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Η επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής της περιουσίας. Οι οδηγίες της υπ' αριθμόν 2160/2008 Εγκ. ΥΠΕΕ αφορούν τους ελέγχους για την ορθότητα των στοιχείων που καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφών. Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η σχετική εγκύκλιος αναφέρει ότι θα πρέπει να γίνεται ποσοτική επαλήθευση των εμπορεύσιμων ειδών με σημαντική αξία, εφόσον η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. 1658 ΕΞ/2016 απάντηση σε ερώτηση από την ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ), σχετικά με τον τρόπο τήρησης του βιβλίου απογραφών, η επιτροπή απάντησε ότι τα σχετικά θέματα καθορίζονται από τα άρθρα 3 και 4 του νόμου 4308/2014, βάσει των οποίων οι οντότητες πρέπει να τηρούν αναλυτικά αρχεία, ενιαία ή συνδυασμούς αυτών από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών υποχρεώσεων, και να είναι ευχερής οποιοσδήποτε έλεγχος. Τα εν λόγω αρχεία μπορούν να τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή (χειρόγραφη ή και ηλεκτρονική). Πέραν αυτών δεν υπάρχουν άλλες υποχρεώσεις. Βάσει των ανωτέρω γίνεται πρόδηλη η θέση της Επιτροπής ΣΛΟΤ πως τα λογιστικά αρχεία (φορολογικά βιβλία), τηρούνται είτε σε έγγραφη είτε σε ψηφιακή μορφή, είτε σε συνδυασμό αυτών, αρκεί να είναι ευχερής ο έλεγχος. Στην προκειμένη περίπτωση, τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού υφίσταντο σε ηλεκτρονική μορφή η οποία και επιδείχτηκε στον έλεγχο, μη υφισταμένων δε αυτών των στοιχείων δεν θα μπορούσε να συνταχθεί ο ισολογισμός κάθε ελεγχόμενου έτους, καθώς και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων. Φυσικά κάτι τέτοιο δεν συνέβη και η προσφεύγουσα, ως μη έχουσα υποχρέωση και εφόσον δεν της ζητήθηκε, δεν εκτύπωσε εκ των ηλεκτρονικών της αρχείων τις συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές, κάτι που φυσικά άμεσα θα πραγματοποιούσε και μπορεί να παραδώσει και τώρα στην ελέγχουσα αρχή. Ο έλεγχος αναφέρει ότι υφίστανται αρνητικά υπόλοιπα σε

τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας. Με προσχηματικό τρόπο ο οποίος αγγίζει τον δόλο, εμφανίζει δέκα οκτώ (18) τραπεζικούς της λογαριασμούς με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 31/12 εκάστου έτους, οι οποίοι χρεώθηκαν με μεταγενέστερη αναδρομική εγγραφή από τις αντισυμβαλλόμενες τράπεζες ένα ελάχιστο ποσό εξόδων που ποικίλει από -0,01€, έως και -23,27€, τα δε εκτρέ των τραπεζών παραλήφθηκαν από αυτήν αργότερα, πιθανώς δε, λόγω του ανυπάρκτου του ποσού, δεν λήφθηκαν υπόψη από τους υπαλλήλους του λογιστηρίου. Είναι χαρακτηριστικό ότι το χρεωστικό άθροισμα των δέκα οκτώ (18) αυτών τραπεζικών λογαριασμών, ανέρχεται συνολικά σε 95,99€ για το 2011, 41,71€ για το 2012 και 76,92€ για το 2013. Ο ελεγκτής αναφέρεται σε δήθεν μη επιδειχθέντα βιβλία και στοιχεία. Πάγια πρακτική του ελέγχου σε παρούσες περιπτώσεις, είναι η κοινοποίηση συγκεκριμένης των αιτουμένων βιβλίων και στοιχείων πρόσκληση προς την ελεγχόμενη επιχείρηση. Στην παρούσα περίπτωση, ότι ζητήθηκε παραδόθηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, ο δε ελεγκτής δεν της επέδωσε καμία πρόσκληση.

- 5) Ως προς τις καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές από τον έλεγχο. Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να κρίνει τη σκοπιμότητα της δαπάνης και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα πρέπει να αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και έκθεση Φ.Π.Α. με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση η απάντηση της Ελεγκτικής Υπηρεσίας στις αιτιολογημένες απόψεις της (σελίδα 39 έκθεσης Φ.Π.Α. και 67 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) ήταν ότι η ελεγχόμενη με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../...2017 υπόμνημα της δεν κομίζει στον έλεγχο νέα στοιχεία τα οποία να διαφοροποιούν το αποτέλεσμα του. Η συγκεκριμένη θέση δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αιτιολόγηση των δοθέντων απαντήσεών μας, αλλά αγωνιώδη προσπάθεια της ελεγκτικής αρχής να δομήσει υποτιθέμενες φορολογικές παραβάσεις, ώστε τα βιβλία της ελεγχόμενης να καταστούν ανακριβή, τα δε αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου να προσδιοριστούν εξωλογιστικά. Η συγκεκριμένη πρακτική της φορολογικής αρχής με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1984 Κ.Φ.Ε. που ίσχυσε έως και την 31/12/2013 είναι παγία και οδηγεί στην καταστροφή τις επιχειρήσεις, για τον λόγο δε αυτό ο μεταγενέστερος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 που ισχύει για φορολογικά έτη από 1/1/2014, δεν δίνει το δικαίωμα στη φορολογική αρχή να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, αλλά σε περίπτωση θεώρησης απόκρυψης εσόδων, αφού αποδείξει ότι πράγματι πρόκειται περί απόκρυψης, να τα προσθέσει στα δηλωθέντα, χωρίς τη δυνατότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με βάση την ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 εγκύκλιο διαταγή. Ο έλεγχος στην 9^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται

στην ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174)» και στην ΠΟΛ. 1165/2.8.2012 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών.

- 6) Από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος(γεγονότα τα οποία επιφέρουν επί πλέον φορολογία και στον Φ.Π.Α.) προκύπτουν: Στη σελίδα (4) και στο κεφάλαιο 2.4 Τηρηθέντα βιβλία αναφέρεται κατά λέξη «Κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ.: Η επιχείρηση στις χρήσεις 2011 και 2012 τηρούσε βιβλία Γ΄ κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ την χρήση 2013 η ελεγχόμενη τήρησε διπλογραφικά βιβλία ΚΦΑΣ». Από που ο έλεγχος είχε πρόσβαση στα βιβλία της ελεγχόμενης εφόσον δεν της επιδείχθηκαν; Στις σελίδες (9 έως 12) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, υφίσταται η κατάσταση λογαριασμών της επιχείρησης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Ειδικότερα εμφανίζονται επακριβώς τα ποσά ανά έτος του λογαριασμού 24 (Αποθέματα έναρξης α΄ και β΄ υλών και υλικών συσκευασίας), Λ. 25 (Αποθέματα αναλωσίμων) κλπ. Είναι άξιον απορροίας πως είναι δυνατόν ο ελεγκτής να μην είχε πρόσβαση στις απογραφές της επιχείρησης και σε λοιπά της βιβλία και να αναλύει όλους τους λογαριασμούς της στην έκθεση ελέγχου. Στη σελίδα (13) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου και ειδικά στο κεφάλαιο 5.3.1 (Έλεγχος 1^{ης} ημέρας), αναφέρει κατά λέξη ότι την .../2017 θεωρήθηκε από τον έλεγχο η σελίδα 100 του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού με ΑΠΘ/10-02-2011. Η παράγραφος αναφέρεται αναλυτικά σε όλα τα θεωρηθέντα βιβλία.
- 7) Σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α΄ 201/22-12-2017) οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Στην προκειμένη περίπτωση, υπολογίστηκαν προσauξήσεις σύμφωνα με τον Ν. 2523/1997, αντί για πρόστιμα και τόκους του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ. Σημειώνουμε ότι η υποτιθέμενη ημέρα έκδοσης των φύλλων, πράξεων και προστίμων, απέχει κατά μία εβδομάδα από τον δημοσιευθέντα στο Φ.Ε.Κ. 201/22.12.2017.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του ότι είναι αβάσιμη η καταλογιζόμενη σ' αυτή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Τελών χαρτοσήμου και περί της μνείας του ελέγχου σε εγκυκλίους διαταγές

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5 εδαφ. γ' του Προεδρικού Διατάγματος της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (ΚΝΤΧ), ορίζεται ότι: «*Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημιαί, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται. 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 περίπτωσην, 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.....*».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131), ορίζεται ότι: «*Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου.....*».

Επειδή τα ποσά της χρέωσης ή της πίστωσης, που προέρχονται από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή τιμήματος μέλλουσας αγοραπωλησίας και **γενικά από εμπορική συναλλαγή**, που δεν συνιστά δάνειο ή κατάθεση, και τούτο, γιατί ο νόμος (άρθρο 15 παρ. 5γ, τελευταίο εδάφιο, Κ.Τ.Χ.) υποβάλλει σε χαρτοσήμανση, όπως προαναφέρθηκε, τον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, που έχει ως αιτία αυτού δανειακή σύμβαση και όχι κάθε

αλληλόχρεο λογαριασμό, που κινείται με διάφορες αιτίες, δια χρεοπιστώσεων μεταξύ δύο προσώπων, τα οποία τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (και Σ.τ.Ε. 264/1975, 2968/1979, Φορ. Εφ. Αθ. 3596/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/ 1985, Δευτ. Φορ. Δικ. Πειρ. 290/1965, Δευτ. Πατρ. 368/1964, κ.λπ.). Δια του, κατά τ' ανωτέρω, υπολογισμού του τέλους χαρτοσήμου ο δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται σε χαρτοσήμανση μόνο, για το μέρος του περιεχομένου του, που συνιστά δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δηλαδή, λογαριασμό με πλείονες πράξεις καταθέσεων και αναλήψεων.

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφασή του 1955/2001 αποφάνθηκε, ότι «τα προεμβάσματα, που αποστέλλονται προς οίκους του εξωτερικού, για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α., επειδή αυτά αποτελούν παρεπόμενη σύμβαση σε σχέση με την κύρια σύμβαση της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, η οποία, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1β του άρθρου 63 του περί Φ.Π.Α. Νόμου 2859/2000, απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, ως υπαγόμενη στο καθεστώς του Φ.Π.Α.». Εφόσον, συνεπώς, με την ανωτέρω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1955/2001) τα προεμβάσματα, που αποστέλλονται στην αλλοδαπή, για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, χαρακτηρίστηκαν ως παρεπόμενη σύμβαση (παρεπόμενο σύμφωνο), ο ίδιος αυτός χαρακτηρισμός πρέπει να γίνει δεκτό, ότι ισχύει και για τα προεμβάσματα, που αποστέλλονται στην αλλοδαπή, για εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες, επειδή και η εισαγωγή αυτή αποτελεί, επίσης, αντικείμενο του Φ.Π.Α.

Επειδή η προκαταβολή ως προς τους επιτηδευματίες στις μεταξύ τους συναλλαγές, και κυρίως στις περιπτώσεις της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, αφορά σε συμφωνία ώστε να προκαταβληθεί ολόκληρο το τίμημα μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση, ή μέρος αυτού, και να επακολουθήσει η πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών. Το τίμημα, δε, αυτό, ολόκληρο ή μέρος αυτού, συμφωνείται να συμψηφισθεί, μετά την πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας, με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών. Γενικά, ενόψει των ανωτέρω, θεωρείται, ότι «προκαταβολή» είναι η προπληρωμή ολόκληρου ή μέρους του τιμήματος μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το οποίο θα συμψηφισθεί με το οριστικό τίμημα των εν λόγω συναλλαγών.

Δεν μπορεί να θεωρηθεί, σε καμιά περίπτωση, ως δάνειο, τόσο στην περίπτωση, που επακολούθησε η πραγματοποίηση της αγοράς ή της παροχής υπηρεσιών (Υπ. Οικ. Εγκ. 63/1955, Α. 12250/1962), όσο και στην περίπτωση, που οι συναλλαγές αυτές ματαιώθηκαν, για διάφορους λόγους, καίτοι η επιχείρηση, που έλαβε την προκαταβολή, τη χρησιμοποίησε, για τις ανάγκες της (Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 368/1964) και τούτο, γιατί λείπουν από αυτή τα στοιχεία, που συγκροτούν,

κατά νόμον (άρθρα 806-809 Α.Κ.), την έννοια του δανείου (και Υπ. Οικ. Εγκ. 63/1955, Α. 12250/1962, Α. 21459/1962, Ε. 380/1965, Ν.Σ.Κ. γνωμ. 859/ 1962, Πρωτ. Φορ. Δικ. Θεσ. 2133/1963, Δευτ. Φορ. Δικ. Θεσ. 15/1962, Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 368/1964).

Επειδή προκαταβολές χρημάτων, υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου, είναι αυτές, που πληρούν τις προϋποθέσεις των προεμβασμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 15 παρ. 23 του Κώδικα Χαρτοσήμου. Οι, κατά την προεκτεθείσα έννοια, προκαταβολές χρημάτων επί πώλησεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ελλείπει ειδικής διάταξης νόμου, επειδή οι προκαταβολές αυτές θα συμψηφισθούν με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου. Τονίζεται, ότι οι προκαταβολές χρημάτων δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου με τη βασική προϋπόθεση, ότι αυτές χορηγούνται, για **συγκεκριμένη** πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η οποία (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών. Αν, όμως, οι προκαταβολές χρημάτων δίδονται **γενικά και αόριστα**, για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, οι οποίες δεν είναι γνωστές και συγκεκριμένες κατά το χρόνο χορήγησης των προκαταβολών αυτών, τότε οι προκαταβολές αυτές μπορεί να θεωρηθούν ως χρηματοδότηση, δι' αυτών, του λήπτη των εν λόγω προκαταβολών, και να συνιστούν απλή κατάθεση χρημάτων, αποδεικνυόμενη από έγγραφη στα βιβλία και υποκείμενη, εκ του λόγου τούτου, στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (τέλος 1%, βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ).

Επειδή, η επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις προκαταβολές χρημάτων ως προς τους επιτηδευματίες για τις μεταξύ τους συναλλαγές, και κυρίως στις περιπτώσεις της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, προσκρούει αναμφιβόλως στις διατάξεις της 6ης Οδηγίας και ειδικότερα στις διατάξεις του άρθρου 33 αυτής, οι οποίες, με την επιφύλαξη των εις αυτές αναφερόμενων εξαιρέσεων, απαγορεύουν στα κράτη - μέλη την επιβολή επί του τιμήματος και άλλου, πλην του Φ.Π.Α., φόρου, που έχει το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, όπως είναι, για παράδειγμα, εν προκειμένω, το τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή η σύμβαση της εμπορικής αντιπροσωπίας, που καταρτίζεται εγγράφως, δια της οποίας λαμβάνει χώρα ο διορισμός εμπορικού αντιπροσώπου, καθώς και η έγγραφη, δια συμβάσεως, ανανέωση της σύμβασης αυτής, δεν υπόκεινται, βάσει των κειμένων περί χαρτοσήμου διατάξεων, σε κανένα τέλος χαρτοσήμου (Πρβλ. άρθρο 25 παρ. 2 Ν. 2873/2000).

Επειδή η προμήθεια (αμοιβή), η οποία καταβάλλεται από τον αντιπροσωπευόμενο στον αντιπρόσωπο, για τις παρεχόμενες από τον αντιπρόσωπο προς τον αντιπροσωπευόμενο υπηρεσίες, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, λόγω του ότι η προμήθεια (αμοιβή) αυτή υπάγεται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου

8 παρ. 1 του περί Φ.Π.Α. Νόμου 2859/2000 (και άρθρο 63 παρ. Ιβ Ν. 2859/2000 - Υπ. Οικ. Σ. 605/98/Πολ. 44/1987).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « **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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, λόγω των συναλλαγών που είχε η προσφεύγουσα με την κυπριακή επιχείρηση «...», παραθέτοντας το σύνολο των πωλήσεων της προσφεύγουσας και την παροχή υπηρεσίας, καθώς και τις πληρωμές στις χρήσεις 2010 και 2011, βάσει της οποίας προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο για την ως άνω κυπριακή επιχείρηση ποσού 1.151.694,40 €. Περαιτέρω δε αναφέρεται από τον έλεγχο, ότι η δαπάνη για την παροχή υπηρεσίας ύψους 1.135.521,09 €, έχει απορριφθεί ως μη παραγωγική στη φορολογία εισοδήματος γιατί αφορά σε «λεόντειο σύμβαση», χωρίς περαιτέρω επεξηγήσεις για το αν τελικά η ως άνω κυπριακή επιχείρηση είναι πελάτης, ή προμηθευτής ή και τα δύο.

Επειδή βάσει του από 02/01/2009 ιδιωτικού συμφωνητικού αντιπροσώπευσης, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, η προσφεύγουσα ορίστηκε ως αποκλειστικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα και στο εξωτερικό της ως άνω κυπριακής επιχείρησης και παράλληλα η κυπριακή επιχείρηση ορίστηκε ως αποκλειστικός αντιπρόσωπος στην Κύπρο της προσφεύγουσας, όσον αφορά τον τομέα ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και της εξοικονόμησης ενέργειας. Σύμφωνα με την 2^η τροποποίηση που επήλθε στο ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό κατά την 04/07/2011, ορίστηκε ότι η κυπριακή επιχείρηση θα λαμβάνει ως προμήθεια, για οποιαδήποτε ενδοκοινοτική συναλλαγή της προσφεύγουσας πέρα από την ίδια, ποσοστό 20% για τη χρήση 2010 και 15% για τη χρήση 2011. Αντίστοιχα η προσφεύγουσα θα λαμβάνει ως προμήθεια 15% για οποιαδήποτε ενδοκοινοτική παράδοση στην Ελλάδα της κυπριακής για συναλλαγές του έτους 2011 και εφεξής, εξαιρουμένων των αγορών από την ίδια. Παράλληλα, με την ως άνω σύμβαση, η κυπριακή εταιρία ανέλαβε την εκπόνηση μελετών εξοικονόμησης ενέργειας, τη συνεχή εκπαίδευση του προσωπικού και την παροχή τεχνογνωσίας στην προσφεύγουσα.

Επειδή στην από .../2017 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου, επίσης, δεν εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και τα πραγματικά περιστατικά δεν παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια ως άνω έκθεση δεν γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, ήτοι του άρθρου 15 § 5γ του ΚΝΤΧ.

Επειδή ο έλεγχος δεν απέδειξε τη μη νομιμότητα των συναλλαγών με αντικειμενικά στοιχεία (ήτοι ότι αφορούν σε παράνομες συναλλαγές με μη νόμιμα φορολογικά παραστατικά), δεδομένου ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000, με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ η οποία έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, γιατί η ανωτέρω σύμβαση, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου, δεν είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη

από τις συμβάσεις πώλησης εμπορευμάτων - υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου με τις προαναφερόμενες διατάξεις, και η προσφεύγουσα κατά την πράξη αυτή, ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, καθότι ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας και υπάρχει εμπορική συνεργασία μεταξύ αυτής και της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας και αποτελεί παρεπόμενο σύμφωνο.

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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται αποδεκτοί και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών για την υπό κρίση χρήση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. . .» - **ΑΦΜ** .., και **την ακύρωση** της υπ' αριθμ. ../.../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**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.