



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ.: 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX: 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 22.01.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 348

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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 αριθμ. 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 24.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά: 1) της υπ' αριθμ. /28.08.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2000, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, 2) της υπ' αριθμ. /28.08.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2001, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, 3) της υπ' αριθμ. /28.08.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2002, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, 4) της υπ' αριθμ. /28.08.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2003, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, 5) της υπ' αριθμ. /28.08.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2004, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, 6) της υπ' αριθμ. /28.08.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2005, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, 7) της υπ' αριθμ. /28.08.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2006, του

προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, **8)** της υπ' αριθμ./**28.08.2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01 – 31.12.2007**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, **9)** της υπ' αριθμ./**28.08.2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01 – 31.12.2008**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, **10)** της υπ' αριθμ./**28.08.2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01 – 31.12.2009**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, **11)** της υπ' αριθμ./**28.08.2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01 – 31.12.2010**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις επιβολής τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 24.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2000**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 3.892,40 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 778,48 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 3.537,42 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 707,48 € , ήτοι σύνολο 8.915,78 €.

2) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2001**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 4.067,65 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 813,53 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 3.696,68 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 739,34 € , ήτοι σύνολο 9.317,20 €.

3) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2002**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 5.401,53 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.080,30 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 4.908,90 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 981,78 € , ήτοι σύνολο 12.372,51 €.

4) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2003**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 5.014,07 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.002,81 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 4.556,78 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 911,36 € , ήτοι σύνολο 11.485,02 €.

5) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2004**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 8.047,45 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.609,49 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 7.313,52 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.462,71 € , ήτοι σύνολο 18.433,17 €.

6) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2005**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 6.515,28 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.303,06 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 5.958,59 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.191,72 € , ήτοι σύνολο 14.968,65 €.

7) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2006**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 7.965,05 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.593,01 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 7.238,63 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.447,73 € , ήτοι σύνολο 18.244,42 €.

8) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2007**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 9.085,74 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.817,15 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 8.257,12 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.651,42 € , ήτοι σύνολο 20.811,43 €.

9) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2008**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 7.473,85 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.494,77 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 6.792,23 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.358,45 € , ήτοι σύνολο 17.119,30 €.

10) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2009**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 4.966,24 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 993,25 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 4.513,32 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 902,66 € , ήτοι σύνολο 11.375,47 €.

11) Με την υπ' αριθ./**28.08.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Τελών Χαρτοσήμου άρθρου 15§5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., διαχειριστικής χρήσης **01.01–31.12.2010**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό χαρτοσήμου 1.695,85 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 339,17 €, πλέον προστίμου και τόκων άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί χαρτοσήμου ποσού 1.541,19 € καθώς και πρόστιμο και τόκοι άρθρου 53 και 59 ν. 4174/2013 επί ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 308,24 € , ήτοι σύνολο 3.884,45 €.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, βάσει της υπ' αρ./05.06.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2000 – 2010, συνεπεία του με αρ. πρωτ./03.05.2018 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ./10.05.2018 Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ) με συνημμένη την από 02.05.2018 “Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Χαρτοσήμου Δανείων – άρθρ. 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ.”

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ως άνω πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα, προκειμένου να ελεγχθούν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών ως φυσικού προσώπου και ως μετόχου της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία

Μετά από την επεξεργασία των ως άνω λογαριασμών, ο έλεγχος “οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι οι πιστώσεις που εμφανίζονται στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα και πλεονάζουν των δηλωθέντων εισοδημάτων του κάθε φορολογικής χρήσης, δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις αλλά προσδιορίζει αυτές ως ταμειακές διευκολύνσεις της εταιρείας ‘.....’ προς

τον προσφεύγοντα, για τις οποίες αναλογούν τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. της 28.7.1931/1931 άρθρο 15 § 1^α-5γ”.

Περαιτέρω διαπιστώθηκε, ότι, ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου, και ο φορολογικός έλεγχος ανά ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση, επέβαλλε χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου, επί των κάτωθι πρωτογενών καταθέσεων.

	ΠΟΣΟ €
διαχειριστική χρήση 2000	389.239,82
διαχειριστική χρήση 2001	406.765,81
διαχειριστική χρήση 2002	540.152,23
διαχειριστική χρήση 2003	501.406,85
διαχειριστική χρήση 2004	804.745,35
διαχειριστική χρήση 2005	651.528,23
διαχειριστική χρήση 2006	796.504,77
διαχειριστική χρήση 2007	908.573,87
διαχειριστική χρήση 2008	747.385,31
διαχειριστική χρήση 2009	496.624,02
διαχειριστική χρήση 2010	169.585,04

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου δεν αποδεικνύεται η γενεσιουργός αιτία και η νομική βάση για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφορών ΟΓΑ επί των τελών αυτών.

2. πέραν της μη απόδειξης στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, της φορολογητέας ύλης επί της οποίας επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου υφίσταται και διάσταση μεταξύ αυτής που μνημονεύεται στην έκθεση ελέγχου και εκείνης που μνημονεύεται στο περιεχόμενο των οριστικών πράξεων επιβολής τελών χαρτοσήμου.

3. οι πράξεις επιβολής τελών χαρτοσήμου φέρουν ως εφαρμοζόμενες διατάξεις με τις οποίες επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου αυτές του άρθρου 15 § 5 περ. γ’ του ΚΝΤΧ, οι οποίες επιλαμβάνονται καταθέσεων και αναλήψεων χρηματικών ποσών εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων από και προς εμπορικές εν γένει εταιρείες ή επιχειρήσεις (αποδεικνυομένων δια των εγγραφών στα λογιστικά βιβλία αυτών) και όχι αυτές του άρθρου 13 § 1^α ή του άρθρου 15 § 1^α του ΚΝΤΧ με τις οποίες προβλέπεται η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεων μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι συμβάσεις δανείων.

4. από το περιεχόμενο των οριστικών πράξεων όσον και από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου περί επιβολής τελών χαρτοσήμου και εισφορών ΟΓΑ επί των τελών αυτών, απουσιάζουν παντανάπασι, οι διατάξεις που προβλέπουν την εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου.

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«... Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου...».

Επειδή στη παρ.5 περ. (γ) του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α’) μεταξύ άλλων ορίζεται:

“Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών 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 δια 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 προσυαυζάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.”**

Επειδή ως **“κατάθεση χρημάτων”** νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002), ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους.

Επειδή ως **“ανάληψη χρημάτων”** νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχείρησης αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983),

β) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994),

γ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά,

δ) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ’ ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997).

Επειδή η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (**ΣτΕ 600/1973, 3500/1981, 2971/2000**).

Επειδή, ως **“εγγραφή”** στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία εξομειώνεται με έγγραφο, νοείται η καταχώριση, δια λογιστικής εγγραφής, στα εν λόγω βιβλία σύμβασης, πράξης ή συναλλαγής, η οποία υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου. Η εγγραφή, δε, στα βιβλία των επιτηδευματιών λαμβάνεται αντί εγγράφου, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου,

μόνο όταν το έγγραφο αυτό, εάν εκδιδόταν, θα υποβάλλονταν σε τέλος χαρτοσήμου (ΣτΕ 3684/1983, Δ.Ε.Φ.Α 2899/1979 κλπ).

Επειδή ως **“βιβλία”** των επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η, κατά τα’ ανωτέρω, εγγραφή, νοούνται, γενικά, τα βιβλία εκείνα, δια των οποίων παρακολουθούνται οι συναλλαγές της επαγγελματικής δραστηριότητας των επιτηδευματιών, φυσικών ή νομικών προσώπων.

Επειδή ως **“βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης”**, από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση-ανάληψη νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημόσιου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. Εάν το τέλος χαρτοσήμου καταβλήθηκε στο Δημόσιο από ένα των συμβαλλόμενων μερών (καταθέτη ή λήπτη των χρημάτων) δεν υποχρεούται σε καταβολή τέλους χαρτοσήμου, για την ίδια κατάθεση χρημάτων, και το άλλο συμβαλλόμενο μέρος, γιατί, κατά νόμον, μία μόνο φορά χαρτοσημαίνεται με αναλογικό τέλος χαρτοσήμου μια συναλλαγή. (Ρέππας Π.)

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 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».*

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : *«...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. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ’ εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»*

Επειδή 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).

αναιτιολόγητες κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και πρέπει για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 (εδάφιο 4) του ν. 4174/2013:

«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013), του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 και του άρθρου 21 § 2 Π.Δ. 186/1992, η φορολογική αρχή δύναται να επανέλθει και να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η παραγραφή για το χαρτόσημο είναι εικοσαετής (ΑΚ 249, ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./24.09.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικών χρήσεων 2000 – 2010, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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.

