



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 01/04/2019

Αριθμός απόφασης :1030

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο (ΑΦΜ),η οποία εδρεύει στην οδό και εκπροσωπείται νόμιμα από την Πρόεδρο και Διευθύνουσα Σύμβουλο αυτής, κατά των υπ' αρ. και με ημερομηνία 30.10.2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού

τελών χαρτοσήμου ετών 2010-2015 αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις παρακάτω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών:

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου από την 01.01.2010 έως 31.12.2010, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ πλέον προσαυξήσεων ποσού 4.230,43 €,

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου από την 01.01.2011 έως 31.12.2011, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ πλέον προσαυξήσεων ποσού 6.782,65 €,

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου από την 01.01.2012 έως την 31.12.2012, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ πλέον προσαυξήσεων ποσού 6.433,90 €,

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου από την 01.01.2013 έως 31.12.2013, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ πλέον προσαυξήσεων ποσού 4.620,04 €,

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ πλέον προσαυξήσεων ποσού 4.387,66 € και

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ πλέον προσαυξήσεων ποσού 8.337,85 €

6. Την από 17/12/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών

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

Ιστορικό

Με το αριθμ.πρωτ./10-08-2016 έγγραφο η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών την από 5/8/2016 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου για την ως άνω επιχείρηση.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, με βάσει τις διαπιστώσεις της ως άνω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ, εξέδωσε τις επίδικες οριστικές πράξεις φορολογίας χαρτοσήμου.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου-πραγματικά περιστατικά της ΥΕΔΔΕ, για τα έτη 2010-2011 διαπιστώθηκαν αυτολεξεί τα παρακάτω:

<<Κατά τον έλεγχο στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των μετόχων διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό 33.07.0000 υπάρχουν χρεοπιστώσεις με μεγαλύτερο υπόλοιπο ανά χρήση ως εξής:.....

Για τις προαναφερόμενες χρεοπιστώσεις του λογαριασμού 33.07.0000 διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε το χαρτόσημο 2% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ>>.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ετών 2007-2016, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A. Ο ΑΝΤΙΘΕΤΟΣ ΣΤΟΝ ΝΟΜΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 63 Ν.4171/2013

B. ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ

Η επιβάλλουσα το πρόστιμο πράξη της φορολογικής αρχής **ως δυσμενής για τον επιτηδευματία και φορολογούμενο πρέπει να είναι αιτιολογημένη**. Κατά δε τη βασική αρχή του ουσιαστικού και δικονομικού φορολογικού δικαίου, **αναγκαία παρίσταται η απόδειξη από τη φέρουσα το βάρος αυτής φορολογούσα αρχή των θεμελιούντων την φορολογική απαίτηση πραγματικών περιστατικών**, σε περίπτωση δε επιβολής προστίμου απαιτείται κατά τη ρητή διάταξη αυτού, αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Φορολογικής Υπηρεσίας. Η απαιτούμενη δε αιτιολογία της απόφασης επιβολής προστίμου είναι ειδική, πλήρης και εμπεριστατωμένη και η επιβολή του προστίμου σύννομη, όταν αναφέρεται σε πραγματικές και συγκεκριμένες διαπιστώσεις, περιπτώσεις και γεγονότα που συγκροτούν και αποδεικνύουν, κατά αντικειμενική εκτίμηση, την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση της αποδιδόμενης παράβασης των διατάξεων του Ν. 4174/2013 και τις εν γένει συνθήκες υπό τις οποίες αυτή τελέσθηκε. Αντιθέτως καθίσταται μη σύννομη η πράξη της φορολογικής αρχής που στηρίζεται σε υποκειμενικά κριτήρια, σκέψεις, υποθετικές κρίσεις, συλλογισμούς και επαγωγικώς εξαγόμενα πορίσματα ή συμπεράσματα του ενεργήσαντος τον έλεγχο φορολογικού οργάνου. (ΣτΕ 761/60).

Με βάση τα ανωτέρω νομοθετικά και νομολογιακά δεδομένα, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών είναι παντελώς αναιτιολόγητες, αφού στο σώμα αυτών δεν αιτιολογείται με βάση ποια στοιχεία ή έγγραφα τα αρμόδια όργανα ελέγχου κατέληξαν στην κρίση ότι οι εν λόγω χρεοπιστώσεις ανά χρήση αφορούν δάνεια των μετόχων, λαμβανομένου μάλιστα υπ' όψιν ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της εταιρείας μας από τους αρμόδιους υπαλλήλους της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) ΟΥΔΟΛΩΣ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΟΤΙ ΟΙ ΕΝ ΛΟΓΩ ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΦΟΡΟΥΝ ΔΑΝΕΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ. Ειδικότερα και όπως προκύπτει από την συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου κατά τον έλεγχο στα βιβλία της εταιρείας μας φέρεται να διαπιστώθηκε : «[...]στο λογαριασμό 33.07.00.000 υπάρχουν χρεοπιστώσεις με μεγαλύτερο υπόλοιπο ανά χρήσηΓια τις προαναφερόμενες χρεοπιστώσεις του λογαριασμού 33.07.00000 διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε το χαρτόσημο 2% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου [...]». Σε κανένα σημείο της Έκθεσης Ελέγχου, δεν αναφέρεται ότι οι εν λόγω χρεοπιστώσεις αφορούν δάνειο των μετόχων, ούτε μνημονεύεται κάποιο άλλο στοιχείο (όπως την καθορισθείσα δόση, την συμφωνία απόδοσης κλπ) που να δικαιολογεί την κρίση της φορολογικής αρχής ότι αυτές αφορούν δάνειο για τις οποίες η εταιρεία μας είναι υπόχρεη στην καταβολή τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Ακολούθως των ανωτέρω προκύπτει αβίαστα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί όλως αναιτιολογήτως και μη νομίμως, και δέον όπως και για το λόγο αυτό ακυρωθούν στο σύνολό τους.

Γ. ΑΒΑΣΙΜΟ ΝΟΜΩ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015, με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας μας τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ συνολικού ποσού 23.195,04 € καθώς και προσαύξηση συνολικού ποσού 11.597,49 € λόγω μη υποβολής δήλωσης και συνολικά το ποσό των 34.792,53 €, τυγχάνουν επίσης ακυρωτέες ως μη νόμιμες και πλημμελώς εκδοθείσες, αφού ο εν λόγω δοσοληπτικός λογαριασμός δεν έχει ως αιτία "δανειακές συμβάσεις", ώστε η εταιρεία μας να είναι υπόχρεη στην καταβολή τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. **Πλέον συγκεκριμένως:**

Στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν.3300/1955 (Α'178), ορίζεται ότι: «Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουσών δοσοληπτικών λογαριασμών

το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινος, μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης». Εξάλλου, στο άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (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 κ.λ.π. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου. ...».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την πάγια θέση της νομικής θεωρίας (ΣτΕ 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣτΕ 190/2009, 1666/1991, 314/1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣτΕ 1367-8/1989: ανώμαλη παρακαταθήκη). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία «λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν» (ΣτΕ 190/2009, 6172, 4287/1995, 2073/1989).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην Έκθεση Ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε), επί τη βάσει της οποίας εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, **παντελώς αόριστα** αναφέρεται ότι η εταιρεία μας οφείλει τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. Όμως, ο ως άνω δοσοληπτικός λογαριασμός δεν αφορά δάνεια της εταιρείας προς τους μετόχους. Άλλωστε, η φορολογική αρχή, **που φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε στην Έκθεση Ελέγχου, ούτε στην επί τη βάσει τις άνω Έκθεσης Ελέγχου προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, αποδεικνύει ότι τα εν λόγω χρεωστικά υπόλοιπα στηρίζονται σε εγγραφές που περιέχουν όλα τα στοιχεία**

που συνιστούν την κατά το άρθρο 806 του Α.Κ. έννοια της συμβάσεως δανείου, πχ την δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του.

Συνεπώς οι ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015, τυγχάνουν μη νόμιμες και ακυρωτέες στο σύνολό τους.

Δ. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΑΡΧΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

.....

Εξ όλων των ανωτέρω καθίσταται προφανές ότι το ποσό των προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δηλώσεων που επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας μας, (ήτοι το άνω ποσό των 11.597,49 €) τελεί σε προφανή δυσαναλογία με την αποδιδόμενη σε εμάς παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και για το λόγο αυτό το άνω ποσό δέον όπως μειωθεί στο κατώτερο και εύλογο ποσό των 1.000 €.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία 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:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 ΚΝΤΧ:

Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δι' είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 15 παρ. 5γ ΚΝΤΧ (Τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός) Επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' έκαστη διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού τινός μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο) δια την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής.

Τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση, με την οποία δύο πρόσωπα, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές, οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή οφειλών, για

να καταλήξουν κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό υπόλοιπο. Οι τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί για να χαρακτηρισθούν ως τέτοιοι θα πρέπει να εμφανίζουν συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά προς τις δύο, ήτοι να παρουσιάζει κατά την διάρκεια της χρήσεως όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις. Σ.τ.Ε. 264/75, 4112/76, 2969/79 και Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/85.

Ενόψει της διάταξης του τέταρτου εδαφίου της παρ. 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, που προβλέπει την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σε κάθε εγγραφή στα βιβλία περί καταθέσεως χρημάτων και του γεγονότος, ότι ο χαρακτηρισμός ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού ή μη εναπόκειται στην κρίση του φορολογουμένου, συνεπώς εάν το υπόλοιπο δοσοληπτικού λογαριασμού μιας διαχειριστικής περιόδου μεταφερθεί στην επόμενη χρήση σε σταθερό λογαριασμό θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση. Στην περίπτωση αυτή, το υπόλοιπο του λογαριασμού δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δάνειο, καθόσον η διάταξη της παρ. 5γ του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ορίζει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), ισχύει μόνο στην περίπτωση κατά την οποία το υπόλοιπο του λογαριασμού μεταφέρεται σε δοσοληπτικό και όχι σε σταθερό λογαριασμό. Αν όμως το υπόλοιπο δοσοληπτικού λογαριασμού μιας διαχειριστικής περιόδου μεταφερθεί στην επόμενη χρήση σε δοσοληπτικό λογαριασμό, τούτο θα ληφθεί υπόψη για την εξεύρεση του μεγαλύτερου χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου, προκειμένου να υπολογισθεί το προσήκον τέλος χαρτοσήμου κατά το τέλος της χρήσης. Το υπόλοιπο του λογαριασμού, που μεταφέρθηκε σε δοσοληπτικό λογαριασμό, αν παραμείνει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, θα υπαχθεί ως δάνειο στο προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (2% ή 3%).

Το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου επί δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι:

.....
Από τις διατάξεις αυτές, που ερμηνεύονται σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του Κ.Ν.Τ.Χ. και του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", δηλαδή οποιοσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών με χρεωπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων που τελούν ως προς κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη, εναλλασσόμενη εκάστοτε, θέση δανειστή και οφειλέτη, αλλά μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός" που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου. Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται όπως οι σχετικές με αυτόν εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία περιέχουν τα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις.

Επειδή, για την επιβολή τέλους απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών. Σε περίπτωση που δεν συντάχθηκε έγγραφο ή δεν υπάρχει εγγραφή στα βιβλία, δεν συντρέχει λόγος καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα (ΣτΕ 1514/56, 578/57).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν υπάρχει δανειακή σύμβαση μεταξύ της επιχείρησης και του μετόχου της ή άλλου προσώπου, ούτε εγγραφή στα βιβλία της περί της ύπαρξης δανειακής σύμβασης.

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 εμπειριστικά 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 (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, 1542/2016).

Επειδή, η διαπίστωση στην από 5/8/2016 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου της ΥΕΔΕΕ για την ως άνω επιχείρηση, ότι: <<Κατά τον έλεγχο στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των μετόχων διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό 33.07.0000 υπάρχουν χρεοπιστώσεις με μεγαλύτερο υπόλοιπο ανά χρήση ως εξής:.....

Για τις προαναφερόμενες χρεοπιστώσεις του λογαριασμού 33.07.0000 διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε το χαρτόσημο 2% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ>>, δεν είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις καρτέλες του λογ/σμού 33.07.0000:

α) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, υπάρχουν εγγραφές στη χρέωση του λογαριασμού με την αιτιολογία Συναλ., Κατάθεση και στην πίστωση εγγραφή με αιτιολογία από κεντρικό .

β) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, υπάρχουν εγγραφές στη χρέωση του λογαριασμού με την αιτιολογία έναντι κερδών, ενώ στη πίστωση εγγραφές με την αιτιολογία επιστροφή, τακτοποίηση υπολοίπων, κλπ.

γ) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, υπάρχουν εγγραφές στη χρέωση του λογαριασμού με την αιτιολογία πελάτες, αναφέρονται διάφορα ονόματα ατόμων και εταιριών, φόρος αμοιβών τρίτων, κλπ, και στην πίστωση αναφέρονται διάφορα ονόματα ατόμων και εταιριών.

δ) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 υπάρχουν εγγραφές στη χρέωση του λογαριασμού με την αιτιολογία (Κηπουρός), είσπραξη τιμ.προμηθ., έναντι και στην πίστωση εγγραφές με την αιτιολογία σε κεντρικό ,4^η δόση ρύθμισης ΙΚΑ κλπ.

ε) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2014 υπάρχουν εγγραφές στη πίστωση μόνον με την αιτιολογία έναντι ρύθμισης, ΦΠΑ Μισθοδοσία ΙΚΑ κλπ. και

στ) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2015 υπάρχουν εγγραφές στη χρέωση του λογαριασμού με την αιτιολογία

Δεδομένου ότι ο από το έτος 2009 έως 30/06/2007 είναι Διευθύνων Σύμβουλος της ΑΕ, ενώ δεν προκύπτει η σχέση των ατόμων και εταιρειών που αναφέρονται στην καρτέλα 33.07.0000, ενδεχομένως να υφίσταται περίπτωση να οφείλονται Τέλη χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς ή από εμπορικές εταιρείες ή επιχειρήσεις, είτε ο λογαριασμός να λειτουργεί στη πραγματικότητα ως λογαριασμός διαχείρισης προκ/λών & πιστώσεων (35 λογ.σχεδ).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και, ως εκ τούτου, **πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6, εδ. δ' του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση ακύρωσης πράξης με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών **για τυπικές πλημμέλειες, η αρμόδια φορολογική αρχή εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση.**

Αποφασίζουμε

Να γίνει **δεκτή** η με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο (ΑΦΜ)

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου:

ΧΡΗΣΗ 2010:ΜΗΔΕΝ
ΧΡΗΣΗ 2011:ΜΗΔΕΝ
ΧΡΗΣΗ 2012:ΜΗΔΕΝ
ΧΡΗΣΗ 2013:ΜΗΔΕΝ
ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ 2014:ΜΗΔΕΝ
ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ 2015:ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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