



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/01/2020

Αριθμός Απόφασης: 49

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/09/2019 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου , περιοχή , κατά της υπ' αρ. /2019 Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 10/07/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/09/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ποσού 4.113,92 ευρώ, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 822,78 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων βάσει ν. 4509/2017 ύψους 4.882,89 ευρώ, ήτοι, συνολικό ποσό 9.819,59 ευρώ.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για την χρήση 2013, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, βάσει των δεδομένων που περιλαμβάνονται στο ειδικό Ηλεκτρονικό Αρχείο Επεξεργασίας Δεδομένων Τραπεζικών Λογαριασμών το οποίο τέθηκε στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, στους οποίους εμφανίζεται ο προσφεύγων και η σύζυγος του ως δικαιούχος ή ως συνδικαιούχος κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις που δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του προσφεύγοντος, ούτε και με χρεωστικές κινήσεις ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών. Περαιτέρω, εξετάστηκαν συναλλαγές του προσφεύγοντος, ως πελάτη με την χρηματιστηριακή

εταιρεία με την επωνυμία «.....». Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι στη χρηματική καρτέλα του προσφεύγοντος ως πελάτη της χρηματιστηριακής εταιρείας, από ενάρξεως της ελεγχόμενης χρήσης μεταφέρεται υπόλοιπο προς καταβολή ύψους 55.261,28 ευρώ. Το εν λόγω υπόλοιπο διαρκώς αυξάνεται, χωρίς ποτέ να εξοφλούνται οι αγορές των νέων μετοχών (εντός τριών ημερών όπως προβλέπει η χρηματιστηριακή πρακτική) και να μηδενίζεται το υπόλοιπο, με συνέπεια στο τέλος της χρήσης διαμορφώνεται ποσό προς καταβολή ύψους 205.696,00 ευρώ. Το εν λόγω ποσό το οποίο εγγράφεται στην Χρηματική Καρτέλα του προσφεύγοντος (Κωδικός Επενδυτή) ο έλεγχος το θεώρησε δάνειο από την προς εκείνον και καταλόγισε με την προσβαλλόμενη πράξη χαρτόσημο δανείου για την εν λόγω συναλλαγή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1^α του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. και εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής, αναφορικά με την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου του υπολοίπου της 31.12.2013, στη χρηματιστηριακή καρτέλα που τηρεί η ανωτέρω χρηματιστηριακή εταιρεία.
- Ύπαρξη εγγράφου σύμβασης παροχής πιστώσεως, στο πλαίσιο παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, η οποία απαλλάσσεται βάσει ρητής νομοθετικής διάταξης, από τέλη χαρτοσήμου.
- Μη πλήρωση των προϋποθέσεων ύπαρξης τρεχούμενου δανειακού δοσοληπτικού λογαριασμού, ο οποίος και μόνο, δύναται να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου
- Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που επιβλήθηκαν σε βάρος μου με τη σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.
- Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου, λόγω ανυπαρξίας ειδικής εντολής ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25§1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα:

«Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού

ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρου», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό “πλήρης” ή “μερικός” έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§1, 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα:

«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....

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.

Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του ίδιου ως άνω νόμου:

«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 οι διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 ορίζουν ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α)** το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β)** τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ)** την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ)** το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε)** το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ)** την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ)** τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η)** το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ)** τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι)** λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης της απόφασης της διοίκησης. Η διαδικασία εντάσσεται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης (Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, σελ. 36-37).

Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης (Ευσ. Μπακάλης- Π. Πανταζόπουλος, Φορολογική Διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τουτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει τον ελεγχόμενο, τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, η έκδοση της εντολής ελέγχου αποτελεί στάδιο προπαρασκευαστικό της καταλογιστικής πράξης, αφορά τη διαδικασία έκδοσης της πράξης και συνεπώς, τα ελαττώματα που υπεισέρχονται στο στάδιο αυτό συνιστούν τυπικές πλημμέλειες.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, την 29/10/2018 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης η υπ' αριθ./2018 εντολή «Μερικού Ελέγχου Γραφείου Εισοδήματος», αφορώσα το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013).

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου για το έτος 2013, δυνάμει της από 10/07/2019 συνταχθείσας από τους αρμόδιους ελεγκτές και θεωρηθείσας από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, όπως ορθώς επισημαίνεται από τον προσφεύγοντα με τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο και όπως προκύπτει από τον φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, επί της με ημερομηνία θεώρησης 10/07/2019 προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου, αναγράφεται ρητώς ότι ο έλεγχος της φορολογίας τελών χαρτοσήμου, διενεργήθηκε

δυνάμει της υπ' αριθ./2018 προαναφερθείσας εντολής ελέγχου. Κατά συνέπεια, η εκδοθείσα την 10/07/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, είναι τυπικώς πλημμελής, καθόσον το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 10/07/2019 οικείας έκθεσης ελέγχου, δυνάμει του οποίου εκδόθηκε η καταλογιστική πράξη, ερείδεται σε εντολή ελέγχου, η οποία δεν συμπεριελάμβανε τη φορολογία τελών χαρτοσήμου, καθόσον η εν λόγω εντολή, ως αντικείμενο και είδος ελέγχου όριζε αποκλειστικά τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα 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) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 12/09/2019 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου,

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.