



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 10/02/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: 332

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
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), 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 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 από 15/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΤΟΥ - ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2015 και γ) της με αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, 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 15-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ - 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' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, τέλη χαρτοσήμου ύψους 195,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 39,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 97,50 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 19,50 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **351,00 €**.

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, τέλη χαρτοσήμου ύψους 54,78 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 10,96 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 27,39 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 5,48 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **98,61 €**.

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 110,60 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 22,12 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 55,30 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 11,06 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **199,08 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, με βάση το άρθρο 21 παρ 4 του Ν. 4172/2013, τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ 1095/2011 και ΠΟΛ 1175/2017 και τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Σημειώνεται ότι ο παρών έλεγχος, διενεργήθηκε στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας, κατόπιν της υπ' αριθμ./2019 απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης, βάσει της οποίας ακυρώθηκαν οι υπ' αρ., και/2018 πράξεις, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ελλείπει ειδικής εντολής ελέγχου φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη, πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για το λόγο αυτό, συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προκειμένου η προσφεύγουσα να παρέχει εξηγήσεις, ως προς την προέλευση τους, η οποία ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα, καταθέτοντας το υπ' αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημα της.

Από την αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε καταθέσεις χρημάτων, οι οποίες διενεργήθηκαν από τον, στον ατομικό λογαριασμό της συνολικού ποσού 6.500,00 €, κατά το φορολογικό έτος 2014, και συνολικού ποσού 1.826,00 €, για το φορολογικό έτος 2015, οι οποίες, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ., υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%. Επίσης, διαπίστωσε συνολικές καταθέσεις χρημάτων ύψους 5.530,00 €, κατά το έτος 2016, σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό της, που τηρούσε η προσφεύγουσα με συνδικαιούχο το σύζυγο της, που αφορούσαν σε συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ, οι οποίες, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ., υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/15-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ευθεία και εκ πλαγίου παράβαση των άρθρ. 1, 13 παρ. 1 α και 15 παρ. 1^α και 5γ και 65 του Κ.Ν.Τ.Χ. σε συνδυασμό με το άρθρ. 12 του νδ 3717/1957, του άρθρου 806 Α.Κ.. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων συνάγεται ότι, δε συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, καθόσον δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού, επικαλείται τις αποφάσεις του ΣτΕ 2805/1994, ΔΕφΑθ1217/2012, ΕφΠατρ 54/2005, ΔΕΔ 155/2019 και ΔΕΔ 1683/2019.
- 2) Έλλειψη νόμιμης βάσης και εκ πλαγίου παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 1 περ. α και περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. Όπως προκύπτει από την αιτιολογία της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου, καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου 2% για όλες τις πιστώσεις που ο έλεγχος δέχθηκε ότι αφορούσαν σε καταθέσεις πελατών της εταιρίας «.....» σε προσωπικούς της λογαριασμούς, εντούτοις, δεν προκύπτει ευθέως και χωρίς αμφισβήτηση, αν τελικώς

πρόκειται για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου λόγω (δήθεν) απολήψεων έναντι κερδών, όπως ο έλεγχος επικαλείται στη σελίδα 35 της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης, απαντώντας στις δικές της αιτιάσεις, οπότε το τέλος χαρτοσήμου όφειλε να προσδιοριστεί σε ποσοστό 1%, ή αν πρόκειται για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου λόγω περίπτωσης υπαγόμενης στο άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., που υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, όπως και επιβλήθηκε.

- 3) Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση της διάταξης του άρθρου 806 Α.Κ. Σύμφωνα με το ως άνω άρθρο με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και αξίας. Στην προκειμένη περίπτωση, οι επίδικες καταθέσεις του αδελφού της, , δε συνιστούν επιστροφή χρημάτων που του είχε δανείσει προηγουμένως, αλλά στα πλαίσια διευκόλυνσης μεταξύ αδελφών, είχε η ίδια χορηγήσει ισόποσες των καταθέσεων του επιταγές, προκειμένου αυτός να τις οπισθογραφήσει σε προμηθευτές του. Κατά το χρόνο πληρωμής των επιταγών αυτών, και προτού χρεωθεί ο ελεγχόμενος λογαριασμός με την πληρωμή οποιασδήποτε υποχρέωσης του αδελφού της (οπότε θα μπορούσε να θεμελιωθεί μεταβίβαση χρημάτων, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Α.Κ.), ο αδελφός της, προέβη στις επίδικες καταθέσεις, ώστε τελικά με δικά του χρήματα να πληρωθούν δικές του υποχρεώσεις. Συνεπώς, προκύπτει ευθέως και από όσα η ίδια η έκθεση ελέγχου αποδέχεται, ότι, εν προκειμένω, δάνειο δεν υπήρξε, λόγος και για τον οποίο οι δύο πρώτες εκ των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων καθίστανται ακυρωτές.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Επειδή, στο άρθρο 12 του Π.Δ. της 28/7/1931 (Κ.Ν.Τ.Χ). ορίζεται ότι: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 13 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβαισις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον

συντεταγμένου εγγράφου. Εξαιρούνται: Α [...] Β. [...] β) ... εφ' όσον η σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζομένη εξόφλησις αυτής ή η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις.»

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «1. *Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ*».

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

Επειδή, «Δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.). Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.....

Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης.....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας...

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Επειδή, από το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) προκύπτει ότι, με την σύμβαση δανείου, ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας, η σύμβαση δε αυτή, είναι, από τη φύση της, αιτιώδης και πιστωτική. Συνεπώς, απαραίτητα στοιχεία είναι η ύπαρξη έγγραφης σύμβασης ή εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης η οποία να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις. (ΣτΕ 2286/1990, [ΣτΕ 190/2009](#) και ΣτΕ 3178/2013).

Επειδή, βάσει του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται κάθε σύμβαση, που αφορά σε οποιοδήποτε αντικείμενο, η οποία συνάπτεται είτε απ' ευθείας, είτε με δημόσιο διαγωνισμό, ή κάθε εξόφληση της σύμβασης ή κάθε σχετική με τη σύμβαση απόδειξη, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως, είτε με δημόσιο, είτε με ιδιωτικό, με οποιονδήποτε τύπο έγγραφο. Συνεπώς, προκειμένου να καταλογισθούν τέλη χαρτοσήμου, θα πρέπει να έχει τηρηθεί ο έγγραφος τύπος, ενώ αντίθετα στο άτυπο δάνειο δεν επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου, με βάση τα οριζόμενα στον Κώδικα του Νόμου περί Τελών Χαρτοσήμου.

Επειδή, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 1411/1955, 1514/1956, ΣτΕ 1128/1975) κρίθηκε ότι εάν κάποιος ομολογεί εγγράφως, ότι προσήλθε σε σύναψη δανείων μετά τρίτων, δεν οφείλονται στην προκειμένη περίπτωση αναλογικά τέλη χαρτοσήμου, για τα δάνεια, που αποδεικνύονται από την εγγραφή αυτή ομολογία, καθόσον ο νόμος φορολογεί τα συντασσόμενα ή εκδιδόμενα έγγραφα μεταξύ των συμβαλλομένων κατά τη σύσταση ή την εξόφληση συμβάσεων, πράγμα που δεν συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση. Κατά την άποψη του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου επιβάλλονται μόνο επί συμβάσεων, όπως είναι π.χ. το δάνειο, και ποτέ επί μονομερών εγγράφων δηλώσεων, οι οποίες, βάσει των ισχυουσών περί χαρτοσήμου διατάξεων, δεν υπόκεινται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου. Εξαιρετικά η ανωτέρω ομολογία υπόκειται στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 9 του Κώδικα Χαρτοσήμου, εφόσον αυτή γίνει ενόρκως ενώπιον ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου με τη μορφή της ένορκης βεβαίωσης. (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΠΕΜΠΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ 2010 σελ 224).

Επειδή, περαιτέρω στην παρ 1 περ. α' του άρθρου 15 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «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 εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

Επειδή, στην παράγραφο 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75) ορίζεται ότι: «γ)... Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς η από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξετέρου 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». Από την ως άνω διάταξη, αναφερόμενη σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος "κατάθεση" χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1039/96).

Επειδή, «ως εγγραφή στα βιβλία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου της διάταξης αυτής, νοείται η εγγραφή στα επίσημα βιβλία της εμπορικής εταιρίας ή επιχειρήσεως. Άλλωστε, οπότε ο νομοθέτης θέλησε το αντίθετο (όπως στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας διατάξεως όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 76 του Ν. 1041/1980, όπου ορίζει ότι τα τέλη χαρτοσήμου στην περίπτωση εκείνη οφείλονται "και οσάκις δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία"), εκφράσθηκε σαφώς.» (ΣτΕ 2493/1994).

Επειδή, τα τέλη χαρτοσήμου αφορούν σε έγγραφες συμβάσεις ή σε συναλλαγές που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία επιτηδευματιών. Ειδικότερα, οι δανειακές συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ ιδιωτών, μπορεί να καταρτίζονται είτε εγγράφως είτε να είναι άτυπες, χωρίς τήρηση του έγγραφου τύπου. Στις «άτυπες» δανειακές συμβάσεις μεταξύ ιδιωτών (όταν δηλ. δε

συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου), δε συντρέχει περίπτωση επιβολής τέλους χαρτοσήμου, βάσει πάγιας νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 1514/1956, ΣτΕ 578/1957), καθ' όσον εκλείπει η βασική προϋπόθεση της ύπαρξης εγγράφου, (σύμβασης ή εγγραφής στα βιβλία ή εξοφλητικής απόδειξης).

Επειδή, κατά τα νομολογιακώς κριθέντα, σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως, σε τέλος χαρτοσήμου θα υπαχθεί ή η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία των συμβαλλόμενων επιτηδευματιών, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο (βλ. ΣτΕ 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994), ή η σχετική περί του δανείου αυτού εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (σύμφωνα με τα άρθρα 13 παρ. 1β' ή 15 παρ. 1β' του Κ.Ν.Τ.Χ. και απόφαση ΣτΕ 3914/1977).

Περαιτέρω, η κατά τα ως άνω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973). Συνεπώς, τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία, η οποία λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση (ΣτΕ 190/2009, 2911/1993, 2134/1987).

Επειδή ακολούθως, σε περίπτωση, που δε συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, δε συντρέχει περίπτωση καταβολής ή καταλογισμού τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (σχετ. ΣτΕ 1514/1956, 578/1957).

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, 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων. Ισχυρίζεται δε, μεταξύ άλλων ότι μη νόμιμα η φορολογική αρχή θεώρησε, ως δάνεια, τις επίδικες καταθέσεις τόσο του αδελφού της, όσο και της εταιρείας «.....», δίχως να υφίσταται έγγραφη δανειακή σύμβαση ή εγγραφή στα βιβλία και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου ή συνομολόγησης δανείου και κατ' επέκταση ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου, με τις επίμαχες πράξεις.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μεταξύ των οποίων και η από 11/09/2019 έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν καταθέσεις από τον , στον ατομικό λογαριασμό της συνολικού ποσού

6.500,00 €, κατά το φορολογικό έτος 2014, και συνολικού ποσού 1.826,00 €, για το φορολογικό έτος 2015, οι οποίες, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ., υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%. Επίσης, κατά το φορολογικό έτος 2016, διαπιστώθηκαν συνολικές καταθέσεις χρημάτων ύψους 5.530,00 €, σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό της, που τηρούσε η προσφεύγουσα με συνδικαιούχο το σύζυγο της, που αφορούσαν σε συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ, τις οποίες, ο έλεγχος έκρινε ότι υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ..

Επειδή, σύμφωνα με τις παραταθείσες διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του Κ.Ν.Τ.Χ., προϋπόθεση για την υπαγωγή των συμβάσεων μεταξύ ιδιωτών σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, είναι οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγγράφως. Στην περίπτωση αυτή, σε τέλος χαρτοσήμου και ειδικότερα σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου θα υπαγόταν κατά ρητή διάταξη του νόμου η εκδιδόμενη απόδειξη εξόφλησης αυτής ή οποιαδήποτε άλλη σχετική προς τη σύμβαση έγγραφη απόδειξη, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει έγγραφο (ΣΤΕ 3914/1977). Επειδή, στην περίπτωση των χρηματικών συναλλαγών με τον αδελφό της, δεν καταρτίστηκαν έγγραφες συμβάσεις δανείου, ούτε εκδόθηκαν έγγραφες αποδείξεις εξόφλησης, καθώς δεν αναφέρεται η ύπαρξή τους στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, ο έλεγχος χαρακτήρισε τις ως άνω χρηματικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον αδελφό της,, ως δάνεια, στηριζόμενος αποκλειστικά και μόνο στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, όπως αυτοί προβλήθηκαν κατά την υποβολή του υπομνήματός της για την αιτιολόγηση των συγκεκριμένων πιστώσεων ως επιστροφές διευκολύνσεων – δανείων. Η ομολογία όμως αυτή, από μόνη της, δεν καθιστά ικανή την υπαγωγή των ως άνω πιστώσεων σε τέλος χαρτοσήμου, καθόσον, αφενός, δεν φέρει τον τύπο που ορίζεται στο άρθρο 27 παρ. 9 του Κώδικα Χαρτοσήμου (ένορκη βεβαίωση) και αφετέρου, από τις ισχύουσες περί χαρτοσήμου διατάξεις, προκύπτει ότι σε τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται τα συντασσόμενα ή εκδιδόμενα έγγραφα μεταξύ των συμβαλλόμενων κατά τη σύσταση ή την εξόφληση συμβάσεων, περίπτωση που δεν υφίσταται εν προκειμένω.

Επειδή το γεγονός της κατάθεσης χρημάτων, σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα, από συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» δεν αποτελεί απόδειξη ότι η αιτία των ως άνω κινήσεων ήταν υφιστάμενη δανειακή σύμβαση. Συνακόλουθα δε, η φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει την ύπαρξη κάποιου άλλου ουσιαστικού στοιχείου (εγγραφή στα βιβλία, ή άλλο έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει η σύναψη τέτοιας συμβάσεως, προκειμένου να πληρούνται οι

προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει, ώστε να καταλογίσει, βάσει αυτών, τέλη χαρτοσήμου κατά τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ.

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.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** - **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014

Έτος 2014	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	6.500,00	0,00
Τέλη Χαρτοσήμου	0,00	195,00	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	0,00	39,00	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	97,50	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	0,00	19,50	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	351,00	0,00

2) Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015

Έτος 2015	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	1.826,00	0,00
Τέλη Χαρτοσήμου	0,00	54,78	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	0,00	10,96	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		27,39	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	0,00	5,48	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	98,61	0,00

3) Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

Έτος 2016	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	5.530,00	0,00
Τέλη Χαρτοσήμου	0,00	110,30	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	0,00	22,12	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		55,30	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	0,00	11,06	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	199,08	0,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.