



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 19/06/2020

Αριθμός απόφασης: **1006**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την από **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...», νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμ. .../**19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της με αριθμ. .../**19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, γ) της με αριθμ. .../**19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθμ. .../19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 και ε) της με αριθμ. .../19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 20-01-2020** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ...** ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ ...**, και με διακριτικό τίτλο «...» 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. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 7.018,48 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 1.403,70 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 3.509,24 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 701,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 12.633,27 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 21.468,08 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 4.293,59 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 10.734,01 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 2.146,80 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 38.642,48 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 26.971,89 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 5.394,38 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 13.485,95 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 2.697,19 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 48.549,41 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκαν

σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 23.699,62 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 4.739,92 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 11.849,81 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 2.369,96 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 42.659,31 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.494,34 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 298,88 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 747,17 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 149,43 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.689,82 €.

Οι ανωτέρω πράξεις ερείδονται στην από 19/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., δυνάμει της υπ' αριθμ. .../08-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από τον έλεγχο των κινήσεων της καρτέλας του λογαριασμού 38.03.007 (Καταθέσεις όψεως σε ... BANK Λογαριασμός όψεως αριθ. ...), του λογαριασμού 38-03-0001(Καταθέσεις όψεως σε ... ΤΡΑΠΕΖΑ Λογαριασμός όψεως αριθ. ...) και του λογαριασμού 38-03-0004 (Καταθέσεις όψεως σε .. ΤΡΑΠΕΖΑ Λογαριασμός όψεως αριθ. ...), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδιδε μεταχρονολογημένες επιταγές ως προκαταβολή μελλοντικών αγορών σε προμηθευτές της, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν, όπως προέκυψε από τα αναλυτικά καθολικά των ακόλουθων προμηθευτών, 50-00-0000 «...», 50-00-0084 «... ABEE» 50-00-0105 «...».

Επίσης διαπιστώθηκε ότι στα ελεγχόμενα έτη 2015 και 2016 η προσφεύγουσα τηρούσε αλληλόχρεο λογαριασμό με τον εταίρο

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι οι εν λόγω κινήσεις στα υπό έρευνα έτη συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις και ως εκ τούτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου με συντελεστή 1,2%, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 15 παρ 5γ' του Κ.Ν.Τ.Χ., ως ακολούθως:

ΕΤΗ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡ/ΜΟΥ	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡ/ΜΟΥ 1%	ΟΓΑ ΧΑΡΤ/ΜΟΥ 20%	ΣΥΝΟΛΟ €
2013	701.847,89	7.018,48	1403,69	8.422,18
2014	2.146.668,57	21.466,68	4.293,34	25.760,02
2015	2.697.188,50	26.971,89	5.394,38	32.366,27
2016	2.369.961,81	23.699,62	4.739,92	28.439,54
2017	149.433,62	1.494,34	298,88	1.793,22

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../20-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς την κρίση του ελέγχου περί ανυπαρξίας συναλλαγών. Η προσφεύγουσα αγόραζε όντως εμπορεύματα από τους προμηθευτές της. Το γεγονός αυτό συνομολογείται στην ίδια την έκθεση ελέγχου, η οποία αναφέρει ρητά τα τιμολόγια που εξέδωσαν οι ελεγχόμενοι προμηθευτές της, τις επιταγές που δόθηκαν για τις συνολικές αγορές της και τις καταβολές που έγιναν. Το ότι οι συναλλαγές της υπολείπονται των εκδοθέντων επιταγών οφείλεται στην αντικατάστασή τους. Το πόρισμα του ελέγχου ότι οι καταθέσεις στον λογαριασμό της γίνονταν από τους προμηθευτές της δεν ισχύει, γιατί τα χρήματα ανήκαν στην ίδια την προσφεύγουσα, η οποία τα κατέθετε, μέσω των προμηθευτών της, (καθώς η αντικατάσταση επιταγής προϋποθέτει καταβολή μέρους της αξίας της) και οι προμηθευτές έδιναν με οπισθογράφηση τις νέες επιταγές.
- 2) Αόριστη και μη ειδικώς αιτιολογημένη η έκθεση ελέγχου και συνακόλουθα νομικώς πλημμελείς και άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Η φορολογική αρχή θεωρεί ότι οι λήπτες των επιταγών της προσφεύγουσας έλαβαν αυτές για αιτία που δεν επακολούθησε, ήτοι αγοραπωλησία, χωρίς να αιτιολογείται από αυτήν η ανυπαρξία της σχέσης. Το ότι η αξία των συνολικά εκδοθέντων επιταγών υπερκαλύπτει την συνολική αξία των αγορών δεν συνιστά αιτιολογία ειδική, επαρκή, σαφή και προκύπτουσα από τα στοιχεία του φακέλου. Περαιτέρω, ακόμη κι εάν ήθελε γίνει δεκτό ότι οι επιταγές που υπερκαλύπτουν τις αγορές αποτελούν επιταγές ευκολίας και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, τότε θα έπρεπε η φορολογική αρχή να μην υπολογίσει τα ποσά που αφορούν όντως σε αγορές.

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, στην παρ 1 εδάφιο 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 σύμβαισις, 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 σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της [παραγράφου 5 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: «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 περίπτωση, 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 υποκειμένη 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 σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (Α' 131) «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον, αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου...».

Επειδή «κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις εγγραφές, που αναφέρονται στα βιβλία των τηρούντων αυτά επιτηδευματιών, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: (α) να λαμβάνει χώρα εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, (β) τα βιβλία των επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η εγγραφή, να είναι τα βιβλία, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και (γ) τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), που τηρούν τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων βιβλία, να χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες, κατά τις διατάξεις του εν λόγω Κώδικα. Ειδικότερα, [...]

α) Ως «εγγραφή» στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία εξομοιώνεται 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 υποβαλλόταν σε τέλος χαρτοσήμου (ΣΤΕ 3684/1983, Διοικ.Εφ.ΑΘ. 2899/1979, κ.λπ.).

Σημειώνεται, ότι, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου σε βάρος επιτηδευματία, η υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου σύμβαση θα πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία, που τηρούνται από τον επιτηδευματία αυτόν, και όχι από τα βιβλία, που τηρούνται από τρίτο επιτηδευματία, με τον οποίο συναλλάσσεται ο πρώτος (ΣΤΕ 600/1973, 3500/1981, 2971/2000).

β) Ως «βιβλία» επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η, κατά τ' ανωτέρω, εγγραφή, νοούνται, γενικά, τα βιβλία εκείνα, δια των οποίων παρακολουθούνται οι συναλλαγές της επαγγελματικής δραστηριότητας των επιτηδευματιών, φυσικών ή νομικών προσώπων.

Στα βιβλία των επιτηδευματιών, κατά την ανωτέρω έννοια, εμπίπτουν αυτά, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) (Π.Δ. 186/1992). [...]» (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 85-88).

Επειδή, «οι συμβαλλόμενοι, και ειδικότερα οι επιτηδευματίες, στις μεταξύ τους συναλλαγές, και κυρίως στις περιπτώσεις της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, συμφωνούν 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, μπορούμε να πούμε, 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*

Από εννοιολογικής πλευράς, ο όρος «προκαταβολή χρημάτων» ταυτίζεται με τον όρο «προέμβασμα». Η, κατά τ' ανωτέρω, προκαταβολή: α) Δεν είναι, αυτή καθ' εαυτή, σύμβαση, αλλά απλός όρος, ο οποίος εμπεριέχεται στις σχετικές συμβάσεις της πώλησης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών. β) 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 . [...]

1) Προκαταβολές υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου. 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,

2) Προκαταβολές μη υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου, Δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου:

α. Οι, κατά την προεκτεθείσα έννοια, προκαταβολές χρημάτων επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ελλείπει ειδικής διάταξης νόμου, επειδή οι προκαταβολές αυτές θα συμψηφισθούν με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών. Σημειώνεται, ότι οι προκαταβολές αυτές δεν υπόκεινται ούτε σε φόρο προστιθέμενης αξίας, επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε ως παράδοση αγαθών, είτε ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του Νόμου 2859/2000. 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 εγγραφή στα βιβλία και υποκείμενη, εκ του λόγου τούτου, στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (τέλος 1%, βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ Κ.Τ.Χ.)». (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 772-773).

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 εμπειριστатωμένα 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).

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, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και βάσει της από 19/12/2019 έκθεσης ελέγχου για τα έτη 2013-2017, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή στις κινήσεις των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών 38.03.007 (Καταθέσεις όψεως σε ... BANK- Λογαριασμός όψεως αριθ. ...) 38-03-0001(Καταθέσεις όψεως σε ... ΤΡΑΠΕΖΑ Λογαριασμός όψεως αριθ....) και 38-03-0004(Καταθέσεις όψεως σε ... ΤΡΑΠΕΖΑ Λογαριασμός όψεως αριθ. ...) της προσφεύγουσας, σε συνδυασμό με τις κινήσεις (χρεοπιστώσεις) των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών των προμηθευτών της και συγκεκριμένα των λογαριασμών 50-00-0000 «....», 50-00-0084 «... ΑΒΕΕ» και 50-00-0105 «...», διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδιδε μεταχρονολογημένες επιταγές με αποδέκτες τους ανωτέρω προμηθευτές, ως προκαταβολές μελλοντικών αγορών, οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.

Περαιτέρω, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των ανωτέρω προμηθευτών της, ήτοι κινήσεις που αφορούν σε αγορές και επιστροφές εμπορευμάτων, τις επιταγές αντικατάστασης που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς αυτούς και λοιπές τακτοποιήσεις, τα προκύψαντα ασυνήθιστα μεγάλα χρεωστικά υπόλοιπα στους λογαριασμούς των προμηθευτών (λογαριασμοί παθητικού), τα οποία δεν ανταποκρίνονταν σε

πραγματικές συναλλαγές, τις χρεώσεις των εν λόγω λογαριασμών προμηθευτών με αιτιολογία «ΕΠΙΤΑΓΗ.....ΛΗΞΗ, που αφορούσαν δηλαδή σε μεταχρονολογημένες επιταγές με λήξη τέσσερεις και πέντε μήνες μετά, χωρίς η προσφεύγουσα να προμηθεύεται αντίστοιχα εμπορεύματα, ορθώς θεώρησε το προκύψαν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού προμηθευτών ως ταμειακή διευκόλυνση και επ' αυτού καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ επ' αυτών, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 5γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Τέλος διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στα έτη 2015 και 2016 τηρούσε αλληλόχρεο λογαριασμό με τον εταίρο ... με ΑΦΜ

Επειδή εν προκειμένω, από την εξέταση των κινήσεων των ανωτέρω λογαριασμών συνάγεται ότι οι μεταχρονολογημένες επιταγές που εκδόθηκαν με εντολέα την προσφεύγουσα σε διαταγή των εν λόγω προμηθευτών της, δεν αποσκοπούσαν στην αναπλήρωση πληρωμών, αφού δεν υφίστατο έννομη σχέση μεταξύ του εκδότη και των ληπτών τους, που να δικαιολογεί την έκδοσή τους. Η σκοπιμότητα που εξυπηρετούσαν ήταν η εξασφάλιση ρευστότητας για τους λήπτες τους. Κατόπιν τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση για την οποία δεν είχαν καταβληθεί τα αντίστοιχα ποσά τελών χαρτοσήμου και η εισφορά ΟΓΑ επ' αυτών, αφού προηγουμένως έλαβε υπόψη της τις αγορές εμπορευμάτων αφαιρώντας την αξία τους και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../20-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...»

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Έτος 2013	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	701.847,89
Τέλη Χαρτοσήμου	7.018,48
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	1.403,70
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου	3.509,24
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	701,85

ΣΥΝΟΛΟ	12.633,27 €
---------------	--------------------

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014

Έτος 2014	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	2.146.668,57
Τέλη Χαρτοσήμου	21.428,08
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	4.293,59
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου	10.734,01
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	2.146,80
ΣΥΝΟΛΟ	38.642,48 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015

Έτος 2015	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	2.697.188,50
Τέλη Χαρτοσήμου	26.971,89
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	5.394,38
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου	13.485,95
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	2.697,19
ΣΥΝΟΛΟ	48.549,41 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

Έτος 2016	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	2.396.961,84
Τέλη Χαρτοσήμου	23.699,62
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	4.739,92
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου	11.849,81
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	2.369,96
ΣΥΝΟΛΟ	42.659,31 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017

Έτος 2017	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	149.433,62
Τέλη Χαρτοσήμου	1.494,34
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	298,88
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου	747,17
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	149,43
ΣΥΝΟΛΟ	2.689,82 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.