



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 16/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1432

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 Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου 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, έως και την 30.09.2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., κατά: α) της με αριθμό **.../20-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτος 2013 και β) του με αριθμό **.../19-11-2019** προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 27-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **.../20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, έτους 2013 επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 2.909,22 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 581,84 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 2.983,70 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 596,74 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.071,50 €**.

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../2019** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

-Με τον υπ' αριθμ. **.../19-11-2019** προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου τελών χαρτοσήμου έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προσδιορίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.858,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 371,60 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.892,00 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 378,40 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.500,00 €**.

Ο ανωτέρω προσωρινός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μετά του υπ' αριθ. **.../19-11-2019** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 1 του Ν. 4174/2013, πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το έτος 2013, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του.

Από την επεξεργασία – διερεύνηση των δεδομένων των εγγραφών (πιστώσεων χρηματικών ποσών) των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και βάσει των με αριθ. πρωτ. .../22-10-2019 και .../12-12-2019 απαντητικών υπομνημάτων, που υπέβαλε ο προσφεύγων για την αιτιολόγηση των πρωτογενών του καταθέσεων, διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2013:

- πιστώσεις συνολικού ποσού 260.921,27 €, σε ατομικό του λογαριασμό, από λογαριασμό της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, «...» - ΑΦΜ ..., στην οποία είναι διαχειριστής και εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%,
- πιστώσεις σε ατομικό του λογαριασμό συνολικού ποσού 30.000,00 €, από τον ..., (πελάτη της εταιρίας «...»),

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..

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../27-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή τελών χαρτοσήμου 1% και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ' εδάφιο δ' του Κ.Ν.Τ.Χ., για τις καταθέσεις με α/α 1, 4, 7, 8, 9, 11, 12, 17, 31, 61, 63, 114, 127 και 141 συνολικού ποσού 185.799,90 €, καθώς και για την κατάθεση με α/α 67 ποσού 75.121,37 € σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες αφορούσαν μεταφορές χρημάτων από λογαριασμούς της εταιρείας, '...' με ΑΦΜ ..., της οποίας αποτελεί μέλος και νόμιμο εκπρόσωπο, καθόσον προορίζονταν για την εξαγορά μεριδίων του Αμοιβαίου Κεφαλαίου «...». Εφόσον δε θεωρηθεί ότι οι επίμαχες κινήσεις φορολογούνται βάσει του ανωτέρω εδαφίου, «ως κινήσεις δοσοληπτικού λογαριασμού», τότε παρανόμως επιβλήθηκε αυτοτελώς τέλος χαρτοσήμου στην αξία κάθε συναλλαγής και όχι στο μεγαλύτερο υπόλοιπο. Σύμφωνα με το άρθρο. 103 παρ. 1 του ν. 4099/2012, η πράξη σύστασης αμοιβαίου κεφαλαίου, το καταστατικό ΑΕΕΜΚ και οι εκδιδόμενες από αυτήν μετοχές, η εισφορά κεφαλαίου σε ΟΣΕΚΑ, η διάθεση και η εξαγορά των μετοχών ή μεριδίων ΟΣΕΚΑ απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικώς τρίτων, εξαιρουμένων των τελών και εισφορών προς την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να επισημανθεί ότι οι καταθέσεις με α/α 1, 4, 7, 8, 9, 11, 12, 17, 31, 61, 63, 114, 127 και 141 πραγματοποιήθηκαν στον υπ' αριθμ. GR

... λογαριασμό της Τράπεζας ..., στον οποίο είναι συνδικαιούχος με τον ... με ΑΦΜ ..., συνεταίρο του και μέλος στην εταιρία «...». Παρανόμως δε, το επίμαχο τέλος χαρτοσήμου δεν επιμερίστηκε και στους δύο δικαιούχους του ανωτέρω λογαριασμού, αλλά καταλογίστηκε όλο εις βάρος του προσφεύγοντος.

- 2) Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή τέλους χαρτοσήμου για τις καταθέσεις με α/α 75, 87 και 93, συνολικού ποσού 30.000,00 € από τον Οι εν λόγω καταθέσεις αφορούσαν την επιστροφή της εγγύησης καλής λειτουργίας του φωτοβολταϊκού πάρκου που είχε κατασκευάσει η εταιρεία «...» για λογαριασμό της οικογένειας Συγκεκριμένα, μετά την κατασκευή του εν λόγω φωτοβολταϊκού πάρκου, ο προσφεύγων είχε χορηγήσει εκ μέρους της εταιρίας ... στον κ. ... το ποσό των 29.000 €, ως εγγύηση για την σωστή και καλή λειτουργία του. Το ποσό αυτό, που αποτελούσε περιουσία της εταιρίας «...», επιστράφηκε με τις επίμαχες καταθέσεις στον προσωπικό του λογαριασμό. (Μάλιστα εκ παραδρομής καταβλήθηκαν 1.000,00 € παραπάνω από την καταβληθείσα εγγύηση, τα οποία επεστράφησαν από τον προσφεύγοντα στον τελευταίο σε μετρητά). Εν προκειμένω, οι επίμαχες πιστώσεις θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ότι αποτελούσαν ταμειακές διευκολύνσεις της εταιρείας προς τον ίδιο, κατά το άρθρο 15 παρ. 5γ εδ. δ' του Κ.Ν.Τ.Χ. Ωστόσο, η εν λόγω κρίση του ελέγχου παραβιάζει ευθέως την ανωτέρω διάταξη, καθώς στο πεδίο εφαρμογής της δεν υπάγονται οι καταθέσεις τρίτων προσώπων στους προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων, αλλά μπορεί να θεωρηθεί ως ταμειακή διευκόλυνση των εταίρων μόνο η απευθείας μεταφορά χρημάτων προς αυτούς από την εταιρεία ή η αντίστοιχη απευθείας ανάληψη χρημάτων της εταιρείας από τους εταίρους.

Ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά του με αριθμό .../19-11-2019 προσωρινού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». [...] 2. 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 μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΠΟΦ.ΔΕΛ/2013 (ΑΠΟΦ. ΔΕΛ.Α1198404 ΕΞ ΦΕΚ Β 3366 2013) της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. [...]».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της

ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ'έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή εν προκειμένω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. .../19-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου στις 22/11/2019, ήτοι πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013, προκειμένου ο προσφεύγων να προβάλλει τις απόψεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή ως προς τον υπ' αριθ. **../19-11-2019** προσβαλλόμενο προσωρινό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καθώς ο ανωτέρω προσωρινός προσδιορισμός δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Ως προς την αριθ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

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 σύμβασιν, 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 οιοιδήποτε 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 εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, 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 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 υπαγωγή 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. [...]

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 υποκειμένη 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).

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 85-87).

Επειδή, οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γενεί (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια.

Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, συμφωνά με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

β) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ.Πρωτ.ΑΘ. 7077/1983).

Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη.....

γ) Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

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

ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, δια της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων,

σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983). (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007, σελ 303-305).

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 άρθρ. **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».

Ως προς τις καταθέσεις με α/α 1, 4, 7, 8, 9, 11, 12, 17, 31, 61, 63, 114, 127 και 141 συνολικού ποσού 185.799,90 €, καθώς και την κατάθεση με α/α 67 ποσού 75.121,37 €

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από την από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας για το έτος 2013, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή στα στοιχεία και στα δικαιολογητικά, που συνυπέβαλε ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. .../22-10-2019 υπόμνημά του, ανταποκρινόμενος στο με αριθ. πρωτ. .../18.06.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προκειμένου να δικαιολογήσει πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, (στις οποίες συμπεριλήφθηκαν και οι με α/α 1, 4, 7, 8, 9, 11, 12, 17, 31, 61, 63, 114, 127 και 141 καταθέσεις συνολικού ποσού 185.799,90 € κατά το έτος 2013), ήτοι στις κινήσεις των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών 38.03.007 «Καταθέσεις όψεως σε ... ΤΡΑΠΕΖΑ- Λογαριασμός όψεως αριθ. ...», 38.00 «Ταμείο» και 33.07.00.000 «δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων» και στις εγγραφές στο Γενικό ημερολόγιο, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, «...» - ΑΦΜ ..., (στην οποία διαχειριστής και εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%, είναι ο προσφεύγων), διαπιστώθηκε η ανάληψη των εν λόγω ποσών από τον υπ' αριθ. ... λογαριασμό όψεως στην ... της ως άνω εταιρίας, και η κατάθεση αυτών στον υπ' αριθ. GR... λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ... Τράπεζα με περιγραφή κωδικού συναλλαγής «συμψηφιστική εγγραφή» και αιτιολογία συναλλαγής «ταμείο», ως εξής:

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής
1	... / 011-011	GR ...	04/01/2013 16:02	6.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
4	... / 011-011	GR ...	10/01/2013 15:44	8.500,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
7	... / 011-011	GR ...	16/01/2013 14:21	9.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	tameio
8	... / 011-011	GR ...	17/01/2013 13:28	5.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
9	... / 011-011	GR ...	17/01/2013 15:32	7.624,50	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
11	... / 011-011	GR ...	22/01/2013 13:21	50.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO

12	... / 011-011	GR ...	22/01/2013 13:25	50.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
17	... / 011-011	GR ...	24/01/2013 12:57	12.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
31	... / 011-011	GR ...	13/02/2013 17:07	12.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
61	... / 011-011	GR ...	12/04/2013 09:18	13.250,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
63	... / 011-011	GR ...	19/04/2013 14:34	4.500,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
114	... / 011-011	GR ...	28/08/2013 09:28	1.800,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	TAMEIO
127	... / 011-011	GR ...	04/10/2013 10:41	3.419,40	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	tameio
141	... / 011-011	GR ...	05/11/2013 14:35	2.706,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	tameio

Από τον έλεγχο των κινήσεων του αναλυτικού καθολικού «Καταθέσεις όψεως σε ... ΤΡΑΠΕΖΑ- Λογαριασμός όψεως αριθ. ...» διαπιστώθηκε η επιστροφή των ανωτέρω ποσών στην εταιρία, «...», με πιστώσεις στον εν λόγω λογαριασμό όψεως της.

Σε ότι αφορά δε την κατάθεση με α/α 67 στις 26/04/2013 συνολικού ποσού 75.121,37 € στον υπ' αριθ. GR... ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος της ΕΤΕ, με το υπ' αριθ. πρωτ. .../17.12.2019 υπόμνημα που κατέθεσε, ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθ. .../2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό, για την εν λόγω πίστωση ισχυρίσθηκε ότι τα χρήματα μεταφέρθηκαν στις 08/04/2013 από τον δοσοληπτικό λογαριασμό των εταίρων της εταιρείας «...» σε προσωπικό του λογαριασμό και στις 29-04-2013, κατατέθηκαν από τον ίδιο απευθείας στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας «...» (όπως προκύπτει και από το με αριθ. .../29-04-2013 γραμμάτιο είσπραξης της ... με καταθέτη τον προσφεύγοντα και δικαιούχο την εταιρεία «...».

Η ανωτέρω κατάθεση αιτιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα ως κατάθεση για εξαγορά μεριδίων του Αμοιβαίου Κεφαλαίου «Δήλος». Ακολούθως από την περαιτέρω επεξεργασία στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε η επιστροφή του υπό κρίση ποσού στην εταιρεία «...» μέσω κατάθεσης στον υπ' αριθ. ... λογαριασμό όψεως της εταιρείας «...».

Ο έλεγχος αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι υπό κρίση πιστώσεις δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας καθώς είναι γνωστής προέλευσης και αιτίας και αποτελούν ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας. Κατέληξε ορθώς στο συμπέρασμα ότι το συνολικό ποσό των **260.921,27 €** που καταχωρήθηκε στα βιβλία της ΕΠΕ ως ταμειακή διευκόλυνση χωρίς αιτιολογία, αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση της ως άνω εταιρείας προς τον προσφεύγοντα, επιβάλλοντας επί του εν λόγω ποσού τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, στα ως άνω τέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο δ του ΚΝΤΧ.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο υπ' αριθ. 33.07.00.000 δοσοληπτικός λογαριασμός της εταιρείας «...» δεν χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο «ως τρεχούμενος δοσοληπτικός», κάθε πράξη θεωρήθηκε αυτοτελής, καθώς χαρακτηρίστηκε ως απλή κατάθεση χρημάτων και συνεπώς ορθώς έχει υπαχθεί από τη φορολογική αρχή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με την παρ. 5γ' του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ (Ν. [4755/1930](#)). Σε κάθε περίπτωση, εάν ήθελε θεωρηθεί ως «τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός», καθόσον περιέχει μόνο χρεωστικές κινήσεις, θα έπρεπε να υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου το μεγαλύτερο πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο, γεγονός που θα απέβαινε εις βάρος του προσφεύγοντος (καθώς το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.07.00.000 «δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρων», στις 21/02/2013 ανέρχεται σε 224.224,50 €).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος δεν επέβαλε τέλη χαρτοσήμου σε πράξεις σχετιζόμενες με αμοιβαία κεφάλαια (πράξεις σύστασης, διάθεσης και εξαγοράς), δηλαδή δεν καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου κατά την εξαγορά των μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου «ΔΗΛΟΣ» από τον προσφεύγοντα, αλλά στις καταθέσεις χρημάτων από την εταιρία «ΕΝΕΡΓΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΠΕ» σε προσωπικούς του λογαριασμούς για ταμειακή του διευκόλυνση (με σκοπό την εξαγορά από αυτόν των αμοιβαίων κεφαλαίων).

Κατά συνέπεια ο επί μέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι υπό κρίση καταθέσεις πρέπει να τύχουν απαλλαγής από τα τέλη χαρτοσήμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο ίδιος ο προσφεύγων τόσο στα υπομνήματά του που υπέβαλε στη φορολογική αρχή, όσο και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, παραδέχθηκε ότι το συνολικό ποσό των 185.799,90 €, που κατατέθηκε στον υπ' αριθ. GR... λογαριασμό της ..., με συνδικαιούχο τον συνεταίρο του ..., χρησιμοποιήθηκε από τον ίδιο, για δική του διευκόλυνση. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώθηκε και από τη φορολογική αρχή, από την επισκόπηση των υποβληθέντων δικαιολογητικών

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιμερισμού του ανωτέρω ποσού απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις καταθέσεις με α/α 75, 87 και 93 συνολικού ποσού 30.000,00 €.

Επειδή για τρεις (3) καταθέσεις (α/α 75, 87 και 93) στις 22/05/2013, στις 11/06/2013 και στις 26/06/2013 αντίστοιχα με καταθέτη τον ..., συνολικού ποσού **30.000,00 €**, στον υπ' αριθ. GR... ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ... κλήθηκε ο προσφεύγων από τον έλεγχο, στο πλαίσιο έρευνας για προσαύξηση περιουσίας, να παράσχει εξηγήσεις, ειδικότερα για την αιτία κατάθεσης, προσκομίζοντας και τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Από τα δικαιολογητικά που

συνυπέβαλε, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ... είναι πελάτης της εταιρείας «...» -ΑΦΜ ... (της οποίας μέλος και διαχειριστής είναι ο προσφεύγων) και οι πιστώσεις αφορούν σε επιστροφή μέρους χρημάτων που είχαν δοθεί από την εν λόγω εταιρεία (λογαριασμό όψεως της) στους πελάτες της, ... και ... ως εγγύηση καλής λειτουργίας για έργο (φωτοβολταϊκό πάρκο) που υλοποίησε. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος έγινε αποδεκτός από τη φορολογική αρχή καθώς προέκυψε η πηγή της προέλευσης των εν λόγω καταθέσεων. Τα ποσά επιστράφηκαν από τον ... όχι στον λογαριασμό όψεως της ανωτέρω εταιρείας αλλά σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και ο έλεγχος συμπέρανε ότι αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση της Ε.Π.Ε. προς τον προσφεύγοντα, καταλογίζοντας τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, στα εν λόγω τέλη, βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο δ του ΚΝΤΧ. Σύμφωνα δε με την από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας δεν προκύπτει καταχώρηση των εν λόγω πιστώσεων στα βιβλία της εταιρείας «...».

Επειδή με βάση τα πραγματικά περιστατικά, τα συνυποβληθέντα στοιχεία και την οικεία έκθεση ελέγχου, οι υπό κρίση καταθέσεις στον υπ' αριθ. GR... ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ΕΤΕ, αφορούσαν στην επιστροφή της εγγύησης καλής λειτουργίας του φωτοβολταϊκού πάρκου που είχε κατασκευάσει η εταιρεία «...» για λογαριασμό των πελατών της ... και

Επειδή το γεγονός της κατάθεσης των ποσών της εν λόγω επιστροφής από πελάτη της εταιρείας σε ατομικό λογαριασμό εταίρου της χωρίς την αντίστοιχη «εγγραφή» στα βιβλία της εν λόγω εταιρείας, ήτοι την καταχώριση, δια λογιστικής εγγραφής, στα τηρούμενα βιβλία της πράξης ή συναλλαγής, η οποία εξομοιώνεται με έγγραφο, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την επιβολή τελών χαρτοσήμου σε βάρος του προσφεύγοντος, καθόσον οι υποκείμενες σε τέλη χαρτοσήμου καταθέσεις θα πρέπει να αποδεικνύονται από σχετική εγγραφή στα βιβλία, που τηρούνται από τον επιτηδευματία ή τον αντισυμβαλλόμενο του, ή από έγγραφη σύμβαση.

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επιβολής τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη επί του ποσού των 30.000,00 €, που αποτελεί επιστροφή χρημάτων από πελάτη της εταιρείας, της οποίας ο προσφεύγων είναι μέλος και νόμιμος εκπρόσωπος, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν τούτου, η αξία που υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω τέλη για το υπό κρίση έτος για τον προσφεύγοντα, διαμορφώνεται με την παρούσα απόφαση, ως ακολούθως:

Έτος	Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου βάσει Ελέγχου	Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου βάσει Απόφασης
2013	290.921,27 €	260.921,27 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../27-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ... και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Υπ' αριθμ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013

Έτος 2013	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-ελέγχου
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	290.921,27	260.921,27	-30.000,00
Τέλη Χαρτοσήμου 1%	0,00	2.909,22	2.609,21	-300,01
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών Χαρτοσήμου (20%)	0,00	581,84	521,84	-60,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		2.983,70	2.676,01	-307,69
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτ/μου	0,00	596,74	535,20	-61,54
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	7.071,50	6.342,26	-729,24

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

**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.