



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 27/05/2020

Αριθμός Απόφασης: 947

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 30/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου άρθ. 15 παρ. 5γ.Τ.Ν.Χ., του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. /30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 5.151,03 €, πλέον προσαυξήσεων του άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 2.481,77 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **7.632,79 €**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου άρθ. 15 παρ. 5γ.Τ.Ν.Χ., του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και αφορά έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αριθμ. /18.11.2019 εντολής Μερικού Ελέγχου Γραφείου, για τη χρήση 2013, αφορμή της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθμ. /14-10-2019 έγγραφο του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας – Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης – Αθήνα, σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε., κατόπιν επεξεργασίας του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), το οποίο περιελάμβανε τις κινήσεις των τραπεζικών του συναλλαγών για τα έτη 2013-2016. Με το ανωτέρω έγγραφό της η Ελληνική Αστυνομία διαπίστωσε για το έτος 2013 σύνολο πρωτογενών καταθέσεων ποσού 232.601,68 ευρώ στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και διαβίβασε το ως άνω πόρισμά της, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και τον καταλογισμό διοικητικών κυρώσεων, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος. Η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης στη συνέχεια, προέβη στην αποστολή προσωρινών αποτελεσμάτων και του υπ' αριθμ. /18-11-2019 Σημειώματος διαπιστώσεων στον προσφεύγοντα, ο οποίος απάντησε με το υπ' αριθμ. /20-12-2019 υπόμνημά του, στο οποίο παραθέτει πίνακα για κάθε πίστωση με την απαραίτητη αιτιολογία και επεξήγηση συνοδευόμενη με τα απαραίτητα παραστατικά, από το οποίο προκύπτει ότι όλες οι πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν από πελάτες της εταιρείας στην οποία ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμος εταίρος. Για τις εν λόγω πιστώσεις ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο καρτέλες πελατών της εταιρείας με τα υπόλοιπα και αναλυτικά τις πιστώσεις και τις εξοφλήσεις των

πελατών. Ο έλεγχος κατέληξε ότι όλες οι πιστώσεις στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, αφορούν καταθέσεις ή μεταφορές πελατών της εταιρείας, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί κανονικά στα βιβλία της και ως εκ τούτου δεν του καταλόγισε εισόδημα από άγνωστη πηγή ως προσαύξηση περιουσίας.

Ωστόσο, ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό τελών χαρτοσήμου 2,4% επί του ανωτέρω ποσού των 232.601,68 ευρώ και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

«Παράνομος ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου στη χρήση 1/1-31/12/2013 βάσει εσφαλμένης, πλημμελούς και αόριστης αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου

1.1. Στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περίπτωση γ' του ΚΝΤΧ ορίζεται ότι «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικά 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, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%)».

Στην εγκύκλιο Εγκ. Κ 8802/654/1983, ορίζεται ότι: «Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%.»

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι σε τέλος χαρτοσήμου 1% υπόκειται η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων μόνο εφόσον αυτή προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983). Τα, δε, βιβλία στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994).

.....
Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εντελώς αναιτιολόγητα και αόριστα μου καταλογίζει χαρτόσημο 2,4% επί ποσού 214.626,17 €, χωρίς να αναφέρει βάσει ποίων διατάξεων γίνεται ο καταλογισμός, ποιά πράξη χαρτοσημαίνεται και από που προκύπτει η πράξη αυτή.

.....
α) Στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου και ούτε προκύπτει από αυτή ποιά πράξη χαρτοσημαίνεται και από που προκύπτει η πράξη αυτή. Ομοίως τα στοιχεία αυτά

δεν προκύπτουν ούτε από το υπ' αριθ./18-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου του 28 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο σας προσκομίζω (**Σχετ. 2**) .

Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται μόνο ότι :«Προβήκαμε στην σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου δυνάμει του υπ' αριθ./14-10-2019 εγγράφου του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας – Τμήμα φορολογικής Αστυνόμευσης- Αθήνα, σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος στο ανωτέρω πρόσωπο, στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης κατόπιν παραγγελίας κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Από την ανωτέρω υπηρεσία, μας στάλθηκε σχετική έκθεση ελέγχου που παρατίθεται αυτούσια παρακάτω καθώς και τα ψηφιακά αρχεία που στάλθηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα στα πλαίσια της διαδικασίας ανοίγματος λογαριασμών, και τα λοιπά σχετικά έγγραφα που περιγράφονται σε αυτή».

Δηλαδή ο έλεγχος στηρίζει τον καταλογισμό όχι σε δικές του διαπιστώσεις αλλά στο υπ' αριθ./14-10-2019 έγγραφο του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας – Τμήμα φορολογικής Αστυνόμευσης, το οποίο απλώς αναφέρεται στην έκθεση, χωρίς όμως να προκύπτει το περιεχόμενό του, ούτε να επισυνάπτεται το έγγραφο αυτό στην έκθεση. Σημειώνεται, δε, ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται και δεν υφίστανται συνημμένα.

Όμως η απλή αναφορά του υπ' αριθ./14-10-2019 εγγράφου του της Ελληνικής Αστυνομίας, χωρίς διενέργεια αυτοτελών επαληθεύσεων, δεν δύναται επ' ουδενί τρόπο να καταλήξει σε έκδοση καταλογιστικής πράξεως, διότι ελλείπει το βασικό στοιχείο αυτής, ήτοι η προηγούμενη διενέργεια ελέγχου.

β) Ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου 2,4 % όπως αορίστως και χωρίς να αναφέρει βάσει ποίων διατάξεων γίνεται ο καταλογισμός, ποιά πράξη χαρτοσημαίνεται και από που προκύπτει η πράξη αυτή. Ο έλεγχος στην έκθεση επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του ΚΝΤΧ , σύμφωνα με τις οποίες οι καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων εταίρων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικές εν γένει εταιρείες ή επιχειρήσεις, που δεν ανάγονται σε σύμβαση ή πράξη υπόκεινται σε αναλογικό με ποσοστό 1%, αλλά στο τέλος ανατιολόγητα καταλογίζει χαρτόσημο 2% (πλέον ΟΓΑ χαρτ. 20%) επί ποσού 214.626,17 €. Ειδικότερα στο πόρισμα ελέγχου της έκθεσης αναφέρονται τα εξής αόριστα: « Όμως για τα ποσά για τα οποία ο ελεγχόμενος χρησιμοποίησε προσωπικούς λογαριασμούς για την εξόφληση πελατών από την εταιρεία καταλογίζεται χαρτόσημο 2,4 %», χωρίς να αναφέρει συγκεκριμένα επί ποίων πελατών , για πιο ποσό για τον καθένα και σε ποιές ημερομηνίες.

Ο έλεγχος αναφέρεται αορίστως σε εξόφληση υπολοίπων πελατών, αλλά δεν αναφέρει και δεν αποδεικνύει οποιαδήποτε πράξη υποκείμενη σε χαρτόσημο με συντελεστή 2% (πλέον ΟΓΑ χαρτ. 20%), είτε η πράξη αυτή να αφορά σύμβαση, είτε η πράξη να προκύπτει από τα επίσημα τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε εταιρείας. Αν, δε, ήθελε θεωρηθεί ότι ο έλεγχος αναφέρεται στην εταιρεία, την οποία απλώς κατονομάζει στην παράγραφο της έκθεσης

ελέγχου, τότε και από αυτό δεν αποδεικνύεται πράξη υποκείμενη σε χαρτόσημο 2% (πλέον ΟΓΑ χαρτ. 20%), διότι ούτε σύμβαση υφίσταται, ούτε οποιαδήποτε άλλη πράξη μεταξύ εμού και της εταιρείας. Σημειώνεται, δε, ότι στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου του 28 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο σας προσκομίζω, δεν υφίσταται καμία αναφορά ή διαπίστωση ως προς την ως άνω εταιρεία.

Επίσης από καμία εγγραφή στα επίσημα τηρηθέντα βιβλία της εταιρείας δεν προκύπτουν αναλήψεις ή καταθέσεις χρημάτων μεταξύ εμού και της εταιρείας, οι οποίες να υπόκεινται σε χαρτόσημο με συντελεστή 1% βάσει των διατάξεων άρθρου 15 παρ. 5γ του ΚΝΤΧ, που επικαλείται στην έκθεση ο έλεγχος. Σχετικές και οι υπ' αρ. 2634/2018 και 155/2019 αποφάσεις της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ. Ειδικότερα δε η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΔΕΔ) με την με αριθ. 2634/2018 απόφαση της έκρινε ότι δεν δύναται να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου (1%) κατ' άρθρο 15 παρ. 5γ Κ.Τ.Χ. εφόσον υπάρχει εγγραφή ταμείου χωρίς να αποτυπώνεται στα βιβλία της επιχείρησης ανάληψη χρημάτων από οποιοδήποτε πρόσωπο. Δηλαδή εφόσον τα βιβλία της επιχείρησης δείχνουν ταμείο 38.00. και τα χρήματα καταλήγουν σε ατομικό λογαριασμό μετόχου ή οποιοδήποτε προσώπου, δεν δύναται να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου. Σε κάθε, δε, περίπτωση ο έλεγχος στο πόρισμά του αναφέρεται απροσδιόριστα σε καταθέσεις ποσών από εξοφλήσεις πελατών της εταιρείας και όχι σε καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων μεταξύ εμού και της εταιρείας.

Εξ' αυτών προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου 2 % (πλέον ΟΓΑ χαρτ. 20%) όλως αορίστως και χωρίς να αναφέρει βάσει ποίων διατάξεων γίνεται ο καταλογισμός, ποιά πράξη χαρτοσημαίνεται και από που προκύπτει η πράξη αυτή. Σύμφωνα, δε, με τις διατάξεις του άρθρου 14 σε συνδυασμό με το άρθρο 15 παρ. 1α' του ΚΝΤΧ τέλος χαρτοσήμου 2% επιβάλλεται επί εμπορικών πράξεων (μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ ανωνύμων εταιρειών και τρίτων) και στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις αυτές, διότι ούτε έμπορος είμαι ούτε υφίσταται οποιαδήποτε σύμβαση ή πράξη μεταξύ εμού και ανωνύμης εταιρείας.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης

τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14 η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«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 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**»*

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι

οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ΄ του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, στην από 30/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου άρθ. 15 παρ. 5γ.Τ.Ν.Χ., του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη δεν παρέχεται ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση, αντιθέτως αναφέρονται τα εξής:

«Με βάση τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις από την οικονομική αστυνομία η υπηρεσία μας προέβη στην αποστολή προσωρινών αποτελεσμάτων και σημειώματος διαπιστώσεων με αριθμό/18-11-2019. Ο ελεγχόμενος απάντησε με το υπόμνημα με αριθμό/20-12-2019 στο οποίο παραθέτει πίνακα με τις από τον έλεγχο πρωτογενείς πιστώσεις σε τραπεζικό λογαριασμό σύμφωνα με τον οποίο παραθέτει για κάθε εγγραφή την απαραίτητη δικαιολογία και

επεξήγηση συνοδευόμενη με τα απαραίτητα παραστατικά. Όλες οι ανωτέρω πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν από πελάτες της εταιρείας στην οποία ο ελεγχόμενος είναι εταίρος. Για τις ανωτέρω πιστώσεις ο ελεγχόμενος προσκόμισε καρτέλες πελατών της σχετικής εταιρείας στην οποία συμμετέχει, με τα υπόλοιπα και αναλυτικά τις πιστώσεις και τις εξοφλήσεις του πελάτη.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και τα ποσά που δέχθηκε ο έλεγχος τα οποία είναι:

1. Καταθέσεις ποσών της εταιρείας στην οποία είναι μέτοχος από εξοφλήσεις πελατών για τα οποία προσκόμισε καρτέλες πελατών – καταθέτρια καθώς και εξοφλητικές κινήσεις και τα βιβλία εσόδων εξόδων της εταιρείας με τις σχετικές εγγραφές.
2. Μεταφορές ποσών από λογαριασμό του πελάτη σε λογαριασμό του ελεγχόμενου για εξοφλήσεις της εταιρείας με όλα τα προαναφερθέντα σχετικά έγγραφα.

Συνεπώς μετά τα ανωτέρω ποσά τα συνολικά αποτελέσματα διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Για τη χρήση 2013 δεν υφίστανται φορολογικές διαφορές από τα ποσά που βρέθηκαν ως πρωτογενείς πιστώσεις σε λογαριασμούς της ελεγχόμενης.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μετά τα ανωτέρω ο έλεγχος δεν καταλογίζει τα παρακάτω ποσά ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή. Όμως για τα ποσά για τα οποία ο ελεγχόμενος χρησιμοποίησε προσωπικούς λογαριασμούς για την εξόφληση πελατών από την εταιρεία καταλογίζεται χαρτόσημο 2,4%. Ο ίδιος ο ελεγχόμενος προσκόμισε στοιχεία για την εξόφληση υπολοίπων πελατών ποσού 214.626,17 ευρώ.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η από 30/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου άρθ. 15 παρ. 5γ.Τ.Ν.Χ., του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, κρίνεται αβάσιμη, καθότι δεν παρέχει καμία αιτιολογία και ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με την ανωτέρω νομοθεσία και νομολογία, καθίστανται δε αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της τις ελεγκτικές εκείνες επαληθεύσεις στις οποίες βασίσθηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να τύχουν αποδοχής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της διαδικασίας που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/02/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. /30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: ΜΗΔΕΝ (0,00)

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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