



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 05/05/2017

Αριθμός απόφασης: 1125

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
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).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας «.» – **Α.Φ.Μ.** ..., με διακριτικό τίτλο «.....», κύρια δραστηριότητα ασφάλειες εκτός από τις ασφάλειες ζωής και διεύθυνση έδρας ... Θεσσαλονίκης-... Τ.Κ. ... –... κατά της με αριθμ. .../.../.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., 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 ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχ/σης, 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. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης τέλη χαρτοσήμου ύψους 850,73 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 170,15 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.020,88 € και πλέον πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 204,18 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.245,94 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη χρήση 2001, από την Δ.Ο.Υ. διότι προέκυψαν νέα στοιχεία, με βάση τα άρθρα 66 του Ν. ΚΝΤΧ, 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α .../02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../1/.../...-2012 εντολής ελεγχ. του ... λόγω κατάργησης του κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ Δ του άρθρου 1 του ν. 4254/2014.

Αιτία επανελέγχου απετέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων προς το Με το ανωτέρω έγγραφο απεστάλη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2001 εξέδωσε πιστοποιητικά ασφάλισης χωρίς να έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί Φ.Κ.Ε. και χαρτόσημο.

Αφορμή για την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, αποτέλεσε καταγγελία που αφορά στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Συγκεκριμένα, με το με αριθμό .../2003 πληροφοριακό δελτίο ... του ..., Ασφαλιστικός Πράκτορας, κάτοικος ... Ν. ... κατήγγειλε την προσφεύγουσα, ότι εξέδωσε πεντακόσια τριάντα (530) συμβόλαια ασφάλισης αυτοκινήτων, μέσω του ασφαλιστικού πράκτορα ..., τα οποία δεν έχουν συνταχθεί νομότυπα, καθώς δεν έχουν αριθμό ούτε αναφέρουν επάνω τους αναλογούντες φόρους και λοιπά τέλη. Επίσης ανέφερε ότι ο πλήρωσε το ποσό των ασφαλίσεων των παραπάνω συμβολαίων, ύψους 17.500.000 δρχ. με επιταγές που πληρώθηκαν και εξοφλήθηκαν σε διαταγή του, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της προσφεύγουσας. Το Σ.Δ.Ο.Ε. προς επιβεβαίωση των καταγγελλέντων κάλεσε τον καταγγέλλοντα για μαρτυρική κατάθεση.

Στη συνέχεια, κλήθηκε για κατάθεση από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας ο, για περαιτέρω διευκρινίσεις, ο οποίος κατέθεσε ότι μετά από εξώδικο καταγγελία σύμβασης από τη «.....», στις 30/6/2001 βρέθηκε μετέωρος και εκτεθειμένος στους πελάτες του και, κατόπιν διαμεσολάβησης από τον, ήρθε σε επαφή με την προσφεύγουσα, η οποία προσφέρθηκε να ασφαλίσει όλους του πελάτες του, καλύπτοντας το υπόλοιπο διάστημα που ήταν ασφαλισμένοι στη «. .». Η προσφεύγουσα ασφάλισε όλους τους πελάτες του εκδίδοντας τα απαραίτητα συμβόλαια, τα οποία εστάλησαν στον ίδιο, αλλά δεν παραδόθηκαν στους πελάτες του διότι δεν ήταν ενήμεροι για την αλλαγή της ασφαλιστικής εταιρίας. Επίσης η προσφεύγουσα τον είχε διαβεβαιώσει ότι όλα τα συμβόλαια είχαν εκδοθεί όπως έπρεπε. Στη συνέχεια δήλωσε ότι η «. .», ενώ όφειλε να επιστρέφει τα μη δεδουλευμένα ασφάλιστρα στους ασφαλισμένους, δεν το έκανε και χρεώθηκε ο ίδιος στην προσφεύγουσα το ποσό των 17.923.450 δρχ. για να μην εκτεθεί και εξέδωσε για το ποσό αυτό 19 επιταγές τις οποίες παρέδωσε τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας κ. . . Σε ερώτηση αν για το ποσό των 17.923.450 δρχ. παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν ο αναλογούν Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο, απάντησε ότι δεν γνωρίζει.

Ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω περιστατικά και θέλοντας να διαπιστώσει αν όλα τα επίμαχα συμβόλαια είχαν εκδοθεί κανονικά, είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο Ασφαλιστηρίων συμβολαίων και αν έγιναν όλες οι αντίστοιχες εγγραφές από την είσπραξη των μικτών ασφαλιστρών, καθώς και αν παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν στο Δημόσιο ο αναλογούν Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο, μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας, όπου αφού δεν επιδείχθηκαν τα βιβλία της χρήσης 2001, ζητήθηκαν να προσκομισθούν στην έδρα του Σ.Δ.Ο.Ε., με την αριθμό .../2004 Πρόσκληση, όλα τα σχετικά βιβλία που θα πιστοποιούσαν τις παραπάνω πράξεις. Την 1/3/2004 προσήλθε στο Σ.Δ.Ο.Ε. ο Προϊστάμενος Λογιστηρίου της προσφεύγουσας Κος . ., ο οποίος δήλωσε με την αριθ. πρωτ. .../....-2004 δήλωση-γνωστοποίηση, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε ελεγχθεί από το ... με την αριθ. .../2002 εντολή ελέγχου, για όλα τα φορολογικά αντικείμενα που αφορούσαν τη χρήση 2001 και αφού είχε ελεγχθεί και δέχθηκε τους φόρους που προέκυψαν κατέστρεψε τα στοιχεία αυτής της χρήσης και εκ παραδρομής κατέστρεψε και τα βιβλία. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διαπιστώσει κάτι όσον αφορά τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας και για την παράλειψη - παράβαση αυτή συνέταξε ιδιαίτερη έκθεση Κ.Β.Σ.

Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας στις δηλώσεις και στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν προέκυψε ότι παρακρατήθηκε και αποδόθηκε ο Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο στα μη δεδουλευμένα ασφάλιστρα. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από το γεγονός ότι στα πιστοποιητικά ασφάλισης που εξέδωσε η προσφεύγουσα, (ως συμβόλαια), πουθενά δεν υπάρχει η ανάλυση του καθαρού ασφαλιστρου με τις διάφορες κρατήσεις του (δικαιώματα, Φ.Κ.Ε., Τ.Ε.Ο., Επικουρικό, Χαρτόσημο κλπ), όπως ορίζει ο Νόμος.

Με βάση τα παραπάνω, καταλογίστηκε από τον έλεγχο στην υπό κρίση χρήση η προκύπτουσα διαφορά στα τέλη χαρτοσήμου, καθώς και ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/97.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η ανωτέρω Πράξη εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων του φάκελου. Για όλα τα αναφερόμενα στο σημείωμα του ελέγχου ασφαλιστήρια, έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί στο ακέραιο το χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου. Τα σχετικά παραστατικά έχουν καταστραφεί, λόγω του ότι για την αντίστοιχη χρήση 2001 έχει πραγματοποιηθεί ο σχετικός τακτικός έλεγχος.
- 2) Σε κάθε περίπτωση, παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία αλλά και την όλως πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (888/2016 , 1623/2016).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι για όλα τα ασφαλιστήρια έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί στο ακέραιο το χαρτόσημο και ο ΟΓΑ χαρτοσήμου

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 16 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28.7.1931 (Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931) ορίζεται ότι: «*16.α) Εις το τέλος χαρτοσήμου δύο επί τοις εκατόν (2%) υπόκεινται αι αποδείξεις πληρωμής ασφαλίσεων, επί παντός είδους ασφαλίσεων. Εις το αυτό τέλος υπόκεινται αι αποδείξεις πληρωμής ασφαλίσεων, και όταν ταύτα καταβάλλονται υπό του Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.*

Εξαιρετικώς, αι αποδείξεις καταβολής ασφαλίσεων δια συναπτομένης εν Ελλάδι ή μέσω των εν Ελλάδι νομίμων εκπροσώπων των μεσιτών του Αγγλικού Λόϋδ ασφαλίσεις πλοίων και αεροσκαφών, ως και των πληρωμάτων αυτών, υπόκεινται εις τέλος δραχμών (80).

Αι αποδείξεις επιστροφής ασφαλίσεων, εφόσον εσημάνθη η απόδειξις της πληρωμής των ασφαλίσεων, υπόκεινται εις πάγιον τέλος δραχμών (80).

β) Εις τέλος εν επί τοις εκατόν (1%) υπόκεινται τα υπό της ασφαλιστικής εταιρείας επί ασφαλιστηρίων ζωής χορηγούμενα δάνεια, αι υπό ασφαλιστικής εταιρείας εξαγοραί (rachats) ασφαλιστηρίων ζωής, είτε δι' ιδιωτικού, είτε δια δημοσίου εγγράφου καταρτίζονται πάσαι αύται.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 39 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι: *«10.Οι διατάξεις του άρθρου 30 του π.δ. 99/1977, σε ότι αφορά τις ρυθμίσεις που αναφέρονται στο χρόνο, τον τρόπο και τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και εισφορών και όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν, εφαρμόζονται και μετά την έκδοση και την έναρξη ισχύος του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος και μέχρι του χρόνου που με άλλες διατάξεις θα ρυθμιστούν τα θέματα αυτά.»*. Ως εκ τούτου, οι υπόχρεοι υποβάλλουν στον Οικονομικό Έφορο τριπλότυπη δήλωση απόδοσης των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου επί της αξίας των κατά το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο εκδοθέντων στοιχείων ή γενομένων παροχών και της εισφοράς δακοκτονίας επί του παραγομένου ελαιολάδου.

Στη δήλωση αυτή αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα, διεύθυνση και αριθμός φορολογικού μητρώου), το τρίμηνο το οποίο αφορά αυτή και για έκαστο είδος στοιχείων ο συνολικός αριθμός αυτών, η αξία των, το ποσόν των τελών χαρτοσήμου και το επ' αυτού ποσοστό 20% υπέρ Ο.Γ.Α. κλπ., ως και το ποσόν της εισφοράς δακοκτονίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 99/1977 (Δήλωσης αποδόσεως τελών χαρτοσήμου και εισφορών) ορίζεται ότι αποδίδονται στο Δημόσιο, βάσει του άρθρου 30 του ΚΦΣ (διατηρείται σε ισχύ με την παρ. 10 του άρθρου 39 του ΚΒΣ), τα τέλη χαρτοσήμου που οφείλονται: α) Στα τιμολόγια κ.λπ. που εκδίδονται από πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα του ΦΠΑ (Δημόσιο, Δήμοι, Κοινότητες, ΝΠΔΔ που ενεργούν στο πλαίσιο της αποστολής τους). β) Στα τιμολόγια αγοράς από ιδιώτες της παρ. 5 του άρθρου 12 του ΚΒΣ. γ) Στα δάνεια των ασφαλιστικών εταιριών επί ασφαλιστηρίων ζωής (Π.Δ.160/1978 - ΦΕΚ 34/Α/1978). δ) Στις πραγματοποιούμενες εξαγορές (Rachats) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρίες (Π.Δ.160/1978 - ΦΕΚ 34/Α /1978).ε) Στα κέρδη που διανέμονται από τις ασφαλιστικές εταιρίες στους ασφαλισμένους κλάδους ζωής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν.Δ.400/1970 «περί Ιδιωτικής Επιχειρήσεως Ασφαλίσεως» (Π.Δ.160/1978-ΦΕΚ 34/Α/1978). Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις, η δήλωση χαρτοσήμου υποβάλλεται για το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου.

Εξαιρετικά για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις και πράκτορες αυτών, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 66 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, οι Προϊστάμενοι Δ.Ο.Υ., είτε αυτοπροσώπως, είτε με εντεταλμένους από αυτούς υπαλλήλους της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), υποχρεούνται να ενεργούν έλεγχο στα γραφεία και στα καταστήματα των επιτηδευματιών εν γένει (εμπόρων, βιομηχάνων, τραπεζών, ανωνύμων εταιρειών, κ.λπ.), των συμβολαιογραφείων, των γραφείων φυλάκων υποθηκών και μεταγραφών, των δικαστικών επιμελητών, των Δήμων, Κοινοτήτων, λιμενικών επιτροπών και ειδικών ταμείων και οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθώς και των γραμματέων των δικαστηρίων, για την εξακρίβωση της εφαρμογής ή μη των διατάξεων του νόμου περί τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, ασφάλιστρο είναι το χρηματικό ποσό, που καταβάλλει ο ασφαλιζόμενος στον ασφαλιστή, με σκοπό την ανάληψη, εκ μέρους του τελευταίου αυτού, του ασφαλιστικού κινδύνου. Το ασφάλιστρο, συνεπώς, είναι η αντιπαροχή του ασφαλισμένου, έναντι της παροχής του ασφαλιστή, ήτοι, της ασφαλιστικής κάλυψης. Δηλαδή, το ασφάλιστρο είναι το αντίτιμο, για την αναδοχή του κινδύνου.

Επειδή, «...Το ασφάλιστρο διακρίνεται σε καθαρό και μικτό.

- Καθαρό ασφάλιστρο είναι το ποσό, το οποίο, με βάση τα στατιστικά δεδομένα και τους αναλογικούς υπολογισμούς, θα καλύπτει τη ζημία.

- Μικτό ασφάλιστρο είναι το πράγματι καταβαλλόμενο από τον ασφαλιζόμενο ασφάλιστρο, το οποίο αποτελείται από το άθροισμα του καθαρού ασφαλίστρου και διαφόρων άλλων ποσών, που καταβάλλονται υποχρεωτικά. Τέτοια ποσά είναι, για παράδειγμα, τα έξοδα του ασφαλιστή, ο φόρος του Δημοσίου, το χαρτόσημο, το δικαίωμα συμβολαίου, κ.λπ.

Το ασφάλιστρο καταβάλλεται κατά την κατάρτιση της ασφαλιστικής σύμβασης ή στην αρχή κάθε περιόδου, αν πρόκειται περί περιοδικών ασφαλίστρων.

• Αντασφάλιστρο είναι το χρηματικό ποσό, που καταβάλλεται, ως αντιπαροχή, από τον ασφαλιστή στον αντασφαλιστή, σε περίπτωση κατάρτισης αντασφάλισης ή αντασφαλιστικής σύμβασης.

β. Οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 16α του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2%:

- Οι αποδείξεις πληρωμής ασφαλίστρων (και αντασφαλίστρων) επί παντός είδους ασφαλίσεων (Υπ. Οικ. Τ. 4693/723/1977, Μ. 332/3/1977).

- Οι αποδείξεις πληρωμής ασφαλίστρων και όταν αυτά καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους Δήμους, τις Κοινότητες και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Η διάταξη αυτή δεν έχει την

έννοια, ότι το τέλος χαρτοσήμου της εν λόγω διάταξης βαρύνει τα πρόσωπα αυτά, αλλά, ότι με τη διάταξη αυτή θεσπίζεται εξαίρεση από τη γενική διάταξη του άρθρου 13 παρ. 15' του Κώδικα Χαρτοσήμου περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 3% στις συναλλαγές των προσώπων αυτών με τρίτους.

Στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται και τα πρόσθετα ποσοστά επί των ασφαλίσεων, που εισπράττονται από τις ασφαλιστικές εταιρείες, ως δικαιώματα συμβολαίου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 του Ν.Δ. 400/ 1970.

- Σημειώνεται, ότι, κατά το Ν.Δ. 400/1970, όπως ισχύει, ως ασφαλιστική συναλλαγή θεωρείται και η παροχή υπηρεσιών οδικής βοήθειας από ασφαλιστική επιχείρηση, έναντι αμοιβής (ασφαλίστρου), σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος οδικού οχήματος. Συνεπώς, και επί των αποδείξεων πληρωμής των ασφαλίσεων αυτών (αμοιβών) θα οφείλεται το ως άνω τέλος χαρτοσήμου 2% της διάταξης της παραγράφου 16α του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

- Επισημαίνεται, ότι επί των αποδείξεων πληρωμής ασφαλίσεων των κάθε είδους ασφαλίσεων επιβάλλεται, εκτός του ως άνω τέλους χαρτοσήμου, και ο ειδικός «φόρος ασφαλίσεων», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ 210 Α75.10.2006), ο οποίος αντικατέστησε, από 1.11. 2006, τον επιβαλλόμενο επί των ασφαλίσεων φόρο κύκλου εργασιών (και Υπ. Οικ. Εγκ. 1093733/704/Πολ. 1126/2006). Σημειώνεται, επίσης, ότι τα τέλη χαρτοσήμου και ο «φόρος ασφαλίσεων» (και μέχρι 31.10.2006 ο φόρος κύκλου εργασιών), δια των οποίων επιβαρύνονται, κατά τ' ανωτέρω, οι αποδείξεις πληρωμής ασφαλίσεων, ισχύουν και επιβάλλονται και μετά την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας, και τούτο, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παραγράφου Ια, β του άρθρου 63 του περί Φ.Π.Α. Νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό και με τη διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 29 του Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ 210 Α').

γ. Υπολογισμός του τέλους χαρτοσήμου. Το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% της διάταξης της παραγράφου 16α' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου θα υπολογίζεται στο συνολικό ποσό, που αναγράφεται στην οικεία απόδειξη καταβολής των ασφαλίσεων, χωρίς προηγούμενη αφαίρεση του συνεισπραττόμενου μετ' αυτών «φόρου ασφαλίσεων» του άρθρου 29 του Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ 210 Α'). Δηλαδή, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου θα υπολογίζεται στο συνολικό ποσό των ασφαλίσεων και στον επί των ασφαλίσεων επιβαλλόμενο και συνεισπραττόμενο «φόρο ασφαλίσεων» (και Υπ. Οικ. Εγκ. 1093733/704/Πολ. 1126/2006).

Σημειώνεται, ότι τα ανωτέρω ίσχυαν και εφαρμόζονταν ανάλογα και υπό το καθεστώς της ισχύος του φόρου κύκλου εργασιών (Πρβλ. Σ.τ.ε. 3956/1990, Υπ. Οικ. 1105665/743/0014/Πολ. 1044/1992) (και Υπ. Οικ. Εγκ. 1093733/704/ Πολ. 1126/2006).

δ. Τρόπος καταβολής του τέλους χαρτοσήμου. Το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2%, που οφείλεται επί των αποδείξεων πληρωμής των ασφαλίσεων, καταβάλλεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέσα στις προθεσμίες, που τάσσονται, ειδικά για τις ασφαλιστικές εταιρείες, από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, ήτοι, μέχρι και την εικοστή των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Αυγούστου και

Νοεμβρίου κάθε έτους, για τα εκδοθέντα στοιχεία κατά το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο (άρθρου 30 παρ. Ιβ ΚΦΣ, Υπ. Οικ. Εγκ. 40/ 1977, Τ. 4693/723/1977, Εγκ. 1093733/704/Πολ. 1126/2006). Οι διατάξεις, δε, του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977) εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την έναρξη της ισχύος του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), και τούτο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 39 του εν λόγω Κώδικα (Κ.Β.Σ.).

• Σημειώνεται, ότι, κατά τον ίδιο ως άνω τρόπο και χρόνο, καταβάλλεται από τις ασφαλιστικές εταιρείες, μαζί με τα οφειλόμενα επί των ασφαλιστρών τέλη χαρτοσήμου, και η υπέρ του Ταμείου Εθνικής Οδοποιίας εισφορά 1%, η οποία υπολογίζεται στα καθαρά ασφάλιστρα του Κλάδου Αυτοκινήτων, και την οποία οι ασφαλιστικές εταιρείες εισπράττουν από τους ασφαλισμένους τους (άρθρο μόνο, παράγραφος 3 του Π.Δ. 160/1978)....» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 158-161).

Επειδή, στην από .../2016 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου ασφαλιστρών της Δ.Ο.Υ. ..., που εδράζεται α) επί της από 29-03-2004 πληροφοριακής έκθεσης και επί της από 11-03-2004 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας, και β) επί της από 09-02-2009 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ..., βάσει των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2001 εξέδωσε πιστοποιητικά ασφάλισης, χωρίς να έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί ο Φ.Κ.Ε. και τα τέλη χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα:

1) Ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας συνεκτιμώντας την καταγγελία και όλα τα περιστατικά και θέλοντας να διαπιστώσει αν όλα τα επίμαχα συμβόλαια είχαν εκδοθεί κανονικά, είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο Ασφαλιστηρίων συμβολαίων, αν έγιναν όλες οι αντίστοιχες εγγραφές από την είσπραξη των μικτών ασφαλιστρών, καθώς και αν παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν στο Δημόσιο, ο αναλογούν Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο, μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας, ζητώντας να επιδειχτούν τα βιβλία και τα στοιχεία που θα πιστοποιούσαν τις παραπάνω πράξεις και τα οποία με δήλωση της η προσφεύγουσα ανέφερε ότι τα κατέστρεψε, λόγω του ότι ελέγχθηκε στη χρήση 2001 με τακτικό έλεγχο από το Από τον παραπάνω έλεγχο δεν προέκυψε η παρακράτηση και η απόδοση στο Δημόσιο του αναλογούντος Φ.Κ.Ε. και του χαρτοσήμου των υπό κρίση συμβολαίων.

2) Το παρέλαβε τα αντίγραφα των 541 συμβολαίων (πιστοποιητικών ασφάλισης) και τα διαχώρισε, σε αυτά που λήγουν στη χρήση 2001 και σε όσα λήγουν μέσα στη χρήση 2002, ήτοι από 1/1-31/12/2002, διότι έπρεπε τα ασφάλιστρα που αναλογούν στη χρήση αυτή να μεταφερθούν ως έσοδα της χρήσης 2002. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το, διαπιστώθηκε ότι από τα παραπάνω πιστοποιητικά ασφάλισης, 314 αφορούν και στη χρήση 2002 και τα ασφάλιστρα που

αναλογούν στη χρήση 2002 ανέρχονται στο ποσό των 14.762,58 €, για το οποίο και καταλογίστηκε παράβαση και συμπεριλήφθηκε ως λογιστική διαφορά στη χρήση 2002, στη φορολογία εισοδήματος. Όσον αφορά το Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο για το πιο πάνω ποσό δεν έγινε καταλογισμός τους.

3) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ..., προέκυψε ότι από την προσφεύγουσα επιχείρηση δεν αποδόθηκαν, στη χρήση 2001, οι αναλογούντες φόροι (Φ.Κ.Ε. και χαρτόσημο) για πεντακόσια σαράντα ένα (541) πιστοποιητικά ασφάλισης συνολικού ποσού ασφαλίσεων 42.536,29 €.

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τον παραπάνω ισχυρισμό περί παρακράτησης και απόδοσης στο Δημόσιο του χαρτοσήμου και του Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου, λόγω του ότι κατέστρεψε τα τηρούμενα βιβλία και τα στοιχεία, αφού ελέγχθηκε με τακτικό έλεγχο στη χρήση 2001.

Ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία

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, περαιτέρω, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

Επειδή, ως προς την παραγραφή αξίωσης του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου: Στον Κώδικα Χαρτοσήμου δεν υπάρχει διάταξη, που να ρυθμίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου.

Κατά παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (Σ.τ.Ε. 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003, κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/ 1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982, κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείψει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, η αξίωση του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου, **υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.**

Επίσης, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου, για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν. 4169/1961, που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (Σ.Τ.Ε. 1561/2003).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο έλεγχος στη χρήση 2001 διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../...-2016 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ..., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της αριθμ. .../1/.../19-12-2012 εντολής ελεγχ. του, και σε κάθε περίπτωση πριν την παρέλευση της εικοσαετίας, λαμβάνοντας υπόψη ότι η χρήση 2001, με βάση το άρθρο 249 του Α.Κ. παραγράφεται το 2022, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος για την επιβολή τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία αλλά και την όλως πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 Έκθεση Ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος και αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας «.» – Α.Φ.Μ.,

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

ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	42.536,29
Χαρτόσημο με την παρούσα απόφαση	850,73
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%) με την παρούσα απόφαση	170,15
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρ/μη υποβολής με την παρούσα απόφαση	1.020,88
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	204,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	2.245,94 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.