



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 985

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## **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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ: 998876215, κατά:

α) της υπ' αριθ. ....../04.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2008 – 31/12/2008,

- β) της υπ' αριθ. ....../04.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
- γ) της υπ' αριθ. ....../04.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
- δ) της υπ' αριθ. ....../04.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,
- ε) της από 04/12/2018 έκθεσης τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 παρ. 1α' Κ.Τ.Χ. αφορώσα τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010 και 01/01/2011 – 31/12/2011,
- στ) του από 12/09/2018 σημειώματος ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000, ΠΟΛ.1154/2017 και ΠΟΛ.1208/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ,
- ζ) της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ. ....../04.12.2018, ....../04.12.2018, ....../04.12.2018 και ....../04.12.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τις διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους 01/04/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010 και 01/01/2011 – 31/12/2011, αντιστοίχως, την από 04/12/2018 έκθεση τελών χαρτοσήμου άρθρου 15 παρ. 1α' Κ.Τ.Χ. επί τις οποίας εδράζονται οι προαναφερθείσες πράξεις, το από 12/09/2018 σημείωμα ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000, ΠΟΛ.1154/2017 και ΠΟΛ.1208/2017) και την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ: 998876215, 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' αριθ. ....../04.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2008 – 31/12/2008, προέκυψε αρνητικό ποσό τελών χαρτοσήμου 8.626,42€ πλέον ΟΓΑ

χαρτοσήμου 1.725,28€, ήτοι συνολικό ποσό 10.351,70€, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε αυτά αχρεωστήτως, η αξίωση επιστροφής του οποίου παραγράφηκε σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 (Κώδικας Δημόσιου Λογιστικού).

Με την υπ' αριθ. ....../04.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, προέκυψε αρνητικό ποσό τελών χαρτοσήμου 3.956,19€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 791,24€, ήτοι συνολικό ποσό 4.747,43€, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε αυτά αχρεωστήτως, η αξίωση επιστροφής του οποίου παραγράφηκε σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 (Κώδικας Δημόσιου Λογιστικού).

Με την υπ' αριθ. ....../04.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, προέκυψε αρνητικό ποσό τελών χαρτοσήμου 9.556,78€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.911,35€, ήτοι συνολικό ποσό 11.468,13€, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε αυτά αχρεωστήτως, η αξίωση επιστροφής του οποίου παραγράφηκε σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 (Κώδικας Δημόσιου Λογιστικού).

Με την υπ' αριθ. ....../04.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, προέκυψε αρνητικό ποσό τελών χαρτοσήμου 4.041,73€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 808,35€, ήτοι συνολικό ποσό 4.850,08€, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε αυτά αχρεωστήτως, η αξίωση επιστροφής του οποίου παραγράφηκε σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 (Κώδικας Δημόσιου Λογιστικού).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1806/07.11.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις και να επιστραφούν εντόκως τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά τελών χαρτοσήμου, καθώς επίσης και το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ των διαχειριστικών περιόδων 17/04/2006 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 90 παρ. 2 του ν.2362/1992 αναφορικά με την παραγραφή αξιώσεων αχρεωστήτως καταβληθέντων τελών χαρτοσήμων. Παραβίαση των συνταγματικών αρχών ισότητας και αναλογικότητας.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία των άρθρων 68 παρ. 2<sup>α</sup> και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 5 του ν.2859/2000. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 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 έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη...».

**Επειδή**, με το άρθρο 45 του ν.4174/2013 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, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

**Επειδή**, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

**Επειδή**, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α).... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» [Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Β', σελ. 109, Ε. Σπηλιόπουλος, 2010].

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος 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. 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**, με το 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα...».

**Επειδή**, με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες. ... Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34....».

**Επειδή**, το από 12/09/2018 σημείωμα ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000, ΠΟΛ.1154/2017 και ΠΟΛ.1208/2017) και η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, προκειμένου ο φορολογούμενος να λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, να διατυπώσει τις αντιρρήσεις του και ακολούθως, εφόσον συντρέχουν οι οριζόμενες εκ του νόμου προϋποθέσεις, να εκδοθούν οριστικές πράξεις, κατά συνέπεια δεν δύναται να προσβληθούν με ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέπεια, το προαναφερθέν σημείωμα ελέγχου και η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ **απαραδέκτως προσβάλλονται** και παρέλκει ως προς αυτές η εξέταση του δεύτερου.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931 (Περί κώδικος των νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Π.Δ. 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931 (Περί κώδικος των νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Π.Δ. 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931 (Περί κώδικος των νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια 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 δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου...».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Π.Δ. 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931 (Περί κώδικος των νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«α) Τέλος χαρτοσήμου οπωσδήποτε καταβληθέν δεν επιστρέφεται. β) Εξαιρετικώς, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί παραγραφής, επιστρέφονται τα τέλη χαρτοσήμου τα καταβληθέντα δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου, εφόσον δεν εγένετο η υπό του νόμου προβλεπόμενη χρήσις του εκδοθέντος αποδεικτικού πληρωμής, ή εφόσον αποδεδειγμένως το ποσόν του τέλους κατεβλήθη εν όλω ή εν μέρει αχρεωστήτως. Ομοίως, επιστρέφονται και τα καθ' οιονδήποτε τρόπον καταβληθέντα τέλη χαρτοσήμου, εφόσον εκδοθή απόφασις διοικητικού δικαστηρίου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας,*

διατάσσουσα την επιστροφήν. γ) Εις ας περιπτώσεις επιστρέφονται υπό του Δημοσίου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντες, φόροι, δασμοί, τέλη ή δικαιώματα, ως και πάσης άλλης φύσεως έσοδα, συνεπιστρέφονται κατά την αυτήν διαδικασίαν επιστροφής και τα συγκαταβληθέντα και επί των επιστρεφόμενων ποσών αναλογούνται οικεία τέλη χαρτοσήμου, ως αχρεωστήτως και ταύτα καταβληθέντα. Επί εξοφλήσεως των ως άνω επιστρεπτέων φόρων κ.λπ. δια συμψηφισμού προς ετέραν οφειλήν του δικαιούχου της επιστροφής, εξοφλούνται και τα επιστρεπτέα τέλη χαρτοσήμου δια συμψηφισμού προς τυχόν οφειλόμενα τοιαύτα δια την συμψηφιστικώς εξοφλουμένην οφειλήν. Εάν δια την συμψηφιστικώς εξοφλουμένην οφειλήν δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, τα επί του επιστρεπτέου ποσού αναλογούνται τοιαύτα συμψηφίζονται εις ίσον ποσόν της (κυρίας) οφειλής, άλλως επιστρέφονται».

**Επειδή,** αχρεώστητη καταβολή τέλους χαρτοσήμου υπάρχει όταν καταβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των σχετικών διατάξεων ή από λογιστικό λάθος, πχ καταβολής τέλους χαρτοσήμου μεγαλύτερου του προβλεπόμενου, οπότε το υπερβάλλον επιστρέφεται [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 1099].

**Επειδή,** με το άρθρο 72 παρ. 43 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

**Επειδή,** με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής.....».

**Επειδή,** με το άρθρο 91 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής. Προκειμένου όμως περί δασμών, φόρων, τελών και λοιπών δικαιωμάτων που εισπράττονται στα Τελωνεία, η παραγραφή αρχίζει από της βεβαίωσης αυτών».

**Επειδή,** με το άρθρο 93 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων του δικαστηρίου ή των διαιτητών. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια

δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή...».

**Επειδή**, με το άρθρο 94 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. Κάθε ποσό που κατέβαλε το Δημόσιο μετά την παραγραφή της απαιτήσεως κατ' αυτού, έστω και αν γνώριζε την παραγραφή, δικαιούται να το αναζητήσει. Παραίτηση του Δημοσίου από τη συμπληρωμένη παραγραφή ή η με οποιονδήποτε τρόπο αναγνώριση απ' αυτό της παραγεγραμμένης απαιτήσεως είναι άκυρη. Η παραγραφή λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελα από τα δικαστήρια».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν υποβολής στη Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ των υπ' αριθ. πρωτ. ....../26.07.2011 και ....../27.09.2011 αιτήσεων επιστροφής τελών χαρτοσήμου της προσφεύγουσας εταιρίας. Από τα διαλαμβανόμενα της από 04/12/2018 έκθεσης τελών χαρτοσήμου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προέβη σε αχρεώστητη καταβολή τελών χαρτοσήμου λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των σχετικών διατάξεων και απέδωσε τέλη χαρτοσήμου μεγαλύτερα των προβλεπόμενων από το άρθρο 15 παρ. 1<sup>α</sup> του Κ.Ν.Τ.Χ. για τις διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους 01/04/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010 και 01/01/2011 – 31/12/2011, ποσού 10.351,70€, 4.747,43€, 11.468,13€ και 4.850,08€ αντιστοίχως. Με την υποβολή των προαναφερθεισών αιτήσεων, εντός της οριζόμενης από το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 τριετούς προθεσμίας, διακόπηκε η παραγραφή της αξίωσης της κατά του Δημοσίου. Με την πάροδο άπρακτου εξαμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ των υπ' αριθ. πρωτ. ....../26.07.2011 και ....../27.09.2011 αιτήσεων επιστροφής τελών χαρτοσήμου, η οριζόμενη από το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 παραγραφή εκκίνησε εκ νέου (άρθρο 93 περ. β' του ν.2362/1995) και επομένως, δεδομένου ότι δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο κατά της σιωπηρής απόρριψης των αιτημάτων της προσφεύγουσας προκειμένου να διακοπεί η προθεσμία παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 93 περ. α' του ν.2362/1995, ο χρόνος αυτής οριστικώς παρήλθε στις 26/01/2015 και 27/03/2015 αντιστοίχως.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 90 παρ. 2 του ν.2362/1992 αναφορικά με την παραγραφή αξιώσεων αχρεωστήτως καταβληθέντων τελών χαρτοσήμων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. ....../08.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ.: 998876215.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.