



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 2131604553  
ΦΑΞ : 2131604567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.09.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1971

### 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)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α. 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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. Την από **28.01.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του "..... του ..... " και ΑΦΜ ....., που εδρεύει στο εξωτερικό και συγκεκριμένα κάτοικος ....., κατά της υπ. αριθμ. .... /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αυτό αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του ..... " και 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' αριθ. ....../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό τελών χαρτοσήμου 72.357,83 €, πλέον εισφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 14.471,57 € καθώς και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 43.414,70 € και Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής αρθ.53 ν.4174/2013 ύψους 45.637,53 €, ήτοι συνολικά **175.881,63 €**.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ Χαρτοσήμου, προέκυψε μετά τον μερικό έλεγχο τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την αρ. ....../...../...../...../...../2019 εντολή ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- “1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει τέλη χαρτοσήμου για τη χρήση 2013
2. Εσφαλμένη η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί των ποσών των 2.600.000,00 € και 1.877.891,56 €.
3. Εσφαλμένη η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί του ποσού των 440.000,00 €”

**Επειδή**, η ως άνω φορολογική αρχή, καταλόγισε τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου α) επί ποσού 2.600.000,00 € ποσό το οποίο θεωρήθηκε ως “ταμειακή διευκόλυνση” μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρείας ‘.....’, β) επί ποσού 1.877.891,56 € ποσό το οποίο θεωρήθηκε ως “δάνειο” μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρείας ‘.....’, γ) επί ποσού 44.000,00 € ποσό το οποίο θεωρήθηκε ως “δάνειο” μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρείας ‘.....’, επιβλήθηκε δε, τέλος χαρτοσήμου ποσού 1% και 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 § 5γ και 15 § 1<sup>α</sup> του Κ.Ν.Τ.Χ. αντίστοιχα.

**Επειδή**, ο προσφεύγων στον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται μεταξύ άλλων, ότι “Επισημαίνεται ευθύς εξ αρχής ότι είναι εσφαλμένος και σε κάθε περίπτωση παράνομος ο καταλογισμός σε βάρος μου τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 εν έτει 2019. Και αυτό διότι, το δικαίωμα του Δημοσίου να μου καταλογίσει φόρο για τέλη χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης της επίδικης καταλογιστικής πράξης. Πιο συγκεκριμένα, με το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. τέταρτο του Συντάγματος, τίθεται ο κανόνας ότι οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορεί να επιβληθούν στα ατομικά δικαιώματα «πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας». Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι νομίμως επιβαλλόμενοι περιορισμοί των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να πληρούν τα ακόλουθα τρία κριτήρια: να είναι α) κατάλληλοι, ήτοι πρόσφοροι για την πραγμάτωση του επιδιωκόμενου σκοπού, β) αναγκαίοι, ήτοι να συνιστούν μέτρο το οποίο, σε σχέση με άλλα μέτρα που μπορεί να ληφθούν, επάγεται τον ελάχιστο δυνατό περιορισμό, και γ) εν στενή εννοία αναλογικοί, να τελούν δηλαδή σε εύλογη σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, ώστε η αναμενόμενη ωφέλεια να μην υπολείπεται της βλάβης που προκαλούν. ....”

**Υπό το ως άνω σκεπτικό, με την υπ' αρ. 1107/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών** (η οποία έκρινε επί του ζητήματος του χρόνου παραγραφής του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου, το οποίο τίθεται και εν προκειμένω) έγινε δεκτό ότι η προθεσμία παραγραφής για την επιβολή των οφειλόμενων φόρων και τελών πρέπει να συνάδει προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. ....

Με βάση τα παραπάνω, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε ότι «ο κανόνας της εικοσαετούς παραγραφής των αξιώσεων του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα, εκτιμώμενος υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής, κατ' αναλογία, για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της υπέρ ΟΓΑ κοινωνικής εισφοράς, ενόψει και του επιδιωκόμενου εν προκειμένω σκοπού δημοσίου συμφέροντος για αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου και εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου και της υπέρ ΟΓΑ κοινωνικής εισφοράς. Στην περίπτωση αυτή, εφαρμοστέα ρύθμιση, κατά τα νομολογιακώς δεκτά στην έκτη σκέψη, η οποία στοιχεί προς την απαίτηση της διάταξης του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος, είναι εκείνη της πενταετούς παραγραφής, που προβλέπεται στη φορολογία εισοδήματος και στο νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας, αρχόμενη από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία ανάγονται οι ένδικες επιβαρύνσεις (βλ. και ΔΕφΘεσσ 1655/2018).»

Επομένως, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου (και εισφορών υπέρ ΟΓΑ) υπόκειται σε πενταετή παραγραφή η οποία εκκινεί από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία ανάγονται οι οικείες επιβαρύνσεις.....”

Επειδή στις διατάξεις του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου, δεν υφίσταται διάταξη περί παραγραφής, όπως προέκυπτε μέχρι πρόσφατα από τη νομολογία, η παραγραφή του χαρτοσήμου ήταν εικοσαετής, σύμφωνα με το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα (ΣτΕ 3514/1996, 2579/1998, 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, ΦορΕΦΠειρ 1303/1969, ΔΕΦΑθ 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979).

Επειδή με την υπ’ αριθ. **ΣτΕ 433/2020** (τμήμα Β’) Απόφασή του, έκρινε κατά πλειοψηφία ότι προκειμένου για τη φορολογία χαρτοσήμου, για χρήσεις έως 31/12/2013 η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ’ άρθρο 11 παρ. 1 περ. γ’ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, είναι **καταρχήν πενταετής και εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου**, κατ’ ανάλογη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 (Α’ 151), ενώ κατ’ εξαίρεση η εν λόγω προθεσμία είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ’ ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 84§4 του ίδιου κώδικα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής (συμπληρωματικά στοιχεία). Περαιτέρω, **δεν είναι εφαρμοστέα η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής**, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές, ενώ **η 20ετής προθεσμία παραγραφής υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής”**.

Ειδικότερα με τη σκέψη 5 της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ κρίθηκε ότι:

«Επειδή, ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ’ άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣτΕ 1561/2003, πρβλ. ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, **δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές** (πρβλ. ΣτΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). Αντιθέτως, ισχύει κατ’ αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ’ άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ’ ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α’ 151), και, **κατ’ εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ’ ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ’ άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάσει δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος** στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 2934/2017 7μ.), **να διενεργείται, κατ’ αρχήν, εντός πενταετίας** και, κατ’ εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [βλ. ενδεικτικώς τις διατάξεις των άρθρων του ΚΝΤΧ (i) 3 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν.δ. 3717/1957, που ορίζει ότι «επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιαδήποτε τρίτου [...] τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων», (ii) 15γ παρ. 3, 15δ παρ. 7, 15ε παρ. 1-2, 5, 6 και 11 περί καταβολής του τέλους χαρτοσήμου κατά

την υποβολή στη φορολογική αρχή των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων, (iii) 32 παρ. 4 περί εισπραχής του τέλους χαρτοσήμου μαζί με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος· βλ. και τις διατάξεις των άρθρων 8 της απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α/ΠΟΛ1144/1998 (Β' 529), 6 της Α.Υ.Ο. 1063790/ 1444/ΔΕ-Α/ΠΟΛ1168/2001 (Β' 882), 5 της Α.Υ.Ο. 1021681 /1120/ΔΕ- Α/ 2005 (Β' 302) και 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/2011 (Β' 577), κατά τις οποίες με τη φορολογία εισοδήματος ελέγχονται συγχρόνως και οι λοιπές φορολογίες]. Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη των Παρέδρων ..... και ....., η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείψει ειδικής νομοθετικής ρύθμισης τις αξιώσεις του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (βλ. νομολογία που παρατίθεται στη γνώμη που επικράτησε), πλην, κατά το μέρος που προβλέπει εικοσαετή προθεσμία παραγραφής αναφορικά με τις εν λόγω αξιώσεις (και μόνο ως προς αυτές, πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 17-9-2014, C 341/13, ..... , σκ. 60, της 5-5-2011, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C 201/10, 202/10, σκ. 42), υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον (κατά τα αναφερόμενα στη γνώμη που επικράτησε, δια του ελέγχου των στοιχείων που τηρούνται προς εκπλήρωση λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και ιδίως εκείνης σε φορολόγηση του εισοδήματος) εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 Κ.Ν.Τ.Χ.) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του Κ.Ν.Τ.Χ. (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 732/2019 7μ., προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΕ επί της υπόθεσης C 341/2013). Περαιτέρω, ισχύει η προθεσμία παραγραφής, η οποία έγινε δεκτή από τη γνώμη που επικράτησε και σύμφωνα με το οικείο σκεπτικό αυτής. Μειοψήφησε ο Σύμβουλος ....., ο οποίος υποστήριξε την άποψη ότι ούτε στον Κ.Ν.Τ.Χ. ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ και ως εκ τούτου οι σχετικές αξιώσεις αυτού υπόκεινται σε εικοσαετή παραγραφή κατά το άρθρο 249 Α.Κ., το οποίο ως γενική διάταξη είναι εφαρμοστέο εν προκειμένω, δεν χωρεί δε προσφυγή σε διατάξεις νομοθεσίας άλλων φορολογιών (πρβλ. για τέλος χαρτοσήμου ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 3389/1999, 1561/2003, για εισφορά υπέρ ΟΓΑ ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999, 1561/2003)».

**Επειδή,** σύμφωνα με την Ε.2147/11.09.2020 Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, "1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του

Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

3. Διευκρινίζεται ότι, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (ήτοι μέχρι 31/12/2013), και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ή τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών που αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται στο Δημόσιο και παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος), ισχύουν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 άρθ. 72 του Κ.Φ.Ε., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019)".

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα κατά το έτος 2013, διαπιστώθηκε ότι,

α) δεν απέδωσε τέλη χαρτοσήμου, με ποσοστό 1% επί ταμειακών διευκολύνσεων μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρείας ".....", με αξία υποκείμενη τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.600.000,00 € (σελίδες 5, 8 της από 30.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου και Εισφοράς ΟΓΑ),

β) δεν απέδωσε τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό 2% επί χορηγήσεως δανείου μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρείας ".....", με αξία υποκείμενη τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.877.891,56 € και 440.000,00 € (σελίδες 6,9, 10, 11, 12 της από 30.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου και Εισφοράς ΟΓΑ),

Επειδή με τη ΣτΕ 320/2020 κρίθηκε ότι προκειμένου για υποθέσεις χαρτοσήμου μέχρι 31/12/2013, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11§1 περ. γ' του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε για τη περίπτωση

Α) κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (07.01.2013) από τον λογαριασμό ..... της ....., στην οποία ο προσφεύγων διατελούσε Διευθύνοντας Σύμβουλος με αντίστοιχη κατάθεση στο λογαριασμό ..... του προσφεύγοντα

β) κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (17.05.2013) στον λογαριασμό ..... της ....., προερχόμενη από κατάσχεση που είχε επιβληθεί από την .....

με ΑΦΜ ..... κατά του Ελληνικού Δημοσίου, και την ίδια ημέρα γίνεται ανάληψη και μεταφορά σε προθεσμιακό λογαριασμό και το εν λόγω ποσό εξακολουθεί και υφίσταται επενδεδυμένο σε προθεσμιακή κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου μέχρι την 31/12/2014

**γ) κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (18.12.2013) στον λογαριασμό** ..... της τράπεζας ..... που διατηρούσε η εταιρεία ..... από προηγούμενη ανάληψη από τον υπ' αριθ ..... λογαριασμό του προσφεύγοντα της τράπεζας .....,

**ήτοι εντός του έτους 2013**, οπότε η πενταετής προθεσμία εκκινεί από το τέλος του έτους 2013 και ολοκληρώθηκε στις 31/12/2018.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή χαρτοσήμου σε βάρος της για τη χρήση 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή, αφού η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 30.12.2019 και κοινοποιήθηκε στις 31/12/2019, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

**Επειδή**, γενομένου δεκτού του λόγου περί παραγραφής της οριστικής πράξης επιβολής τελών χαρτοσήμου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. .... /28.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του ..... " και ΑΦΜ ....., και την ακύρωση της υπ' αρ. .... /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω παραγραφής.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο εταιρεία.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.