



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 17 / 09 / 2020

Αριθμός Απόφασης **1767**

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 Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440)
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **29/01/2020** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο οδός &, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από **31/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου **φορολογίας χαρτοσήμου**, της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της πράξης έγινε στις **31/12/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Τελών χαρτοσήμου	ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	Πρόστιμο αρθ. 58 και τόκων αρθ. 53 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 31/12/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου	2013	5.574.256,56€	64.851,54€	12.970,31€	79.814,09€	157.635,94€
Σύνολα					64.851,54€	12.970,31€	79.814,09€	157.635,94€

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου, καταλογίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 31/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ, με αφορμή το υπ' αριθμ./2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής (αριθ. πρωτ./2013 της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών), σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε η ύπαρξη **τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών** (λογαριασμοί 33.95. .. και 33.98. ..) μεταξύ της προσφεύγουσας και εταιρειών του ίδιου ομίλου.

Με βάση την ως άνω εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας Κ.Ν.Τ.Χ, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας, και διαπιστώθηκε ότι:

Α. Απέδωσε χαρτόσημο με **ποσοστό 2%** επί της αξίας ορισμένων μόνο συναλλαγών και όχι επί της αξίας που προκύπτει από το μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης για κάθε λογαριασμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **15§1^α** του ΚΝΤΧ. Τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, έχουν ως εξής:

Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή Λογαριασμού	Αξία Υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου			Χαρτόσημο 2%			ΟΓΑ Χαρτοσήμου		
		Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
.....		1.349,20€	5.650,83€	4.301,63€	26,98€	113,02€	86,03€	5,40€	22,60€	17,21€
.....		2.104,67€	15.806,15€	13.701,48€	42,09€	316,12€	274,03€	8,42€	63,22€	54,81€
.....		5.154,39€	66.736,28€	61.581,89€	103,09€	1.334,73€	1.231,64€	20,62€	266,95€	246,33€
.....		700,00€	177.979,36€	177.279,36€	14,00€	3.559,59€	3.545,59€	2,80€	711,92€	709,12€
.....		33.785,40€	303.759,17€	269.973,77€	675,71€	6.075,18€	5.399,48€	135,14€	1.215,04€	1.079,90€
.....		754,67€	1.589,06€	834,39€	15,09€	31,78€	16,69€	3,02€	6,36€	3,34€
.....		2.094,39€	2.928,78€	834,39€	41,89€	58,58€	16,69€	8,38€	11,72€	3,34€
.....		684,40€	1.519,06€	834,66€	13,69€	30,38€	16,69€	2,74€	6,08€	3,34€
.....		1.070.693,00€	1.227.841,41€	157.148,41€	21.413,86€	24.556,83€	3.142,97€	4.282,77€	4.911,37€	628,59€
.....		52.600,00€	87.100,00€	34.500,00€	1.052,00€	1.742,00€	690,00€	210,40€	348,40€	138,00€
.....		974,39€	1.808,78€	834,39€	19,49€	36,18€	16,69€	3,90€	7,24€	3,34€
.....		143.000,00€	238.863,66€	95.863,66€	2.860,00€	4.777,27€	1.917,27€	572,00€	955,45€	383,45€
.....		4.000,00€	97.209,00€	93.209,00€	80,00€	1.944,18€	1.864,18€	16,00€	388,84€	372,84€
Σύνολα		1.317.894,51€	2.228.791,54€	910.897,03€	26.357,89€	44.575,83€	18.217,94€	5.271,58€	8.915,17€	3.643,59€

Β. Δεν απέδωσε χαρτόσημο με **ποσοστό 1%** επί της αξίας ταμειακών διευκολύνσεων που προκύπτουν για κάθε ποσό ανάληψης ή κατάθεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **15§5** του ΚΝΤΧ, και συγκεντρωτικά ανά λογαριασμό, έχουν ως ακολούθως:

Κωδικός Ε.Γ.Λ.Σ	Περιγραφή Λογαριασμού	Αξία Υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	Χαρτόσημο 1%	ΟΓΑ Χαρτοσήμου
.....		35.000,00€	350,00€	70,00€
.....		4.431.993,64€	44.319,94€	8.863,99€
.....		130.939,89€	1.309,40€	261,88€
.....		37.000,00€	370,00€	74,00€
.....		2.500,00€	25,00€	5,00€
Σύνολα		4.637.433,53€	46.374,34€	9.274,87€

Γ. Απέδωσε ανακριβώς χαρτόσημο με **ποσοστό 1%** επί της αξίας κάθε ποσού ανάληψης ή κατάθεσης που έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 33.95.16 “Δοσοληπτικός λογαριασμός Διοίκησης”, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **15§5** του ΚΝΤΧ και συγκεκριμένα:

Λογαριασμός 33.95.16	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία Υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	231.584,33€	257.510,33€	25.926,00€
Χαρτόσημο 1%	2.315,84€	2.575,10€	259,26€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	463,17€	515,02€	51,85€
Σύνολο	2.779,01€	3.090,12€	311,11€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/19-05-2020 υπόμνημα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, ζητά την **ακύρωση** ή άλλως την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι:

- 1) **Παραγραφή** του δικαιώματος του δημοσίου και για τη φορολογία χαρτοσήμου, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. **ΣΤΕ 433/2020**,
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. και εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής, αναφορικά με την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου λογ. Εγγραφών στα βιβλία της.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμ. **ΣΤΕ 433/2020** απόφασή του, στηριζόμενο στην πάγια νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου έκρινε ότι η 20ετής προθεσμία παραγραφής "υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής". Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις που ανάγονται σε περίοδο πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης του δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους Χαρτοσήμου και της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν στα πέντε έτη υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους με δυνατότητα επέκτασης της εν λόγω αξίωσης σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι συμπληρωματικά στοιχεία,

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 βάση 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 οιοδήποτε 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 είσπραξης 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 ελλείπει 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 με την υπ' αριθμ. **E2147/11-09-2020** διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της απόφασης του ΣτΕ 433/2020, όπου διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, **για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ.**, δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

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.Δ., 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.Δ. (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.Δ., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής,...»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα κατά το **έτος 2013**, διαπιστώθηκε ότι:

- ✓ Απέδωσε ανακριβώς τέλη χαρτοσήμου, με ποσοστό **2%**, **επί τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών**, που είχε με εταιρείες του ομίλου και απεικονίζονταν στα βιβλία της στους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 33.95 και 33.98, με συνολική διαφορά υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου ποσού **910.896,76€**,
- ✓ Δεν απέδωσε τέλη χαρτοσήμου, με ποσοστό **1%**, **επί ταμειακών διευκολύνσεων** που είχε με εταιρείες του ομίλου και απεικονίζονταν στα βιβλία της στους που απεικονίζονταν στους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 33.95 και 33.98, με αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου ποσού **4.637.433,53€**, και
- ✓ Απέδωσε ανακριβώς τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό **1%**, **επί ταμειακών διευκολύνσεων** που είχε με τα όργανα της διοίκησης και απεικονίζονταν στο λογαριασμό 33.95.16 με συνολική διαφορά υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου ποσού **25.925,66€**.

Κατόπιν αυτών ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία καταλόγισε στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου επί αξίας ποσού 5.574.256,56€ (910.897,03€ + 4.637.433,53€ + 25.926,00€)

Επειδή με τη **ΣΤΕ 320/2020**, η οποία έγινε δεκτή από τον διοικητή της ΑΑΔΕ με την υπ' αριθμ. **Ε 2147/2020** διαταγή, 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, που υπολογίζεται από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε κατά την ημερομηνία διενέργειας των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας, 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 οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στις 31/12/2019, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, περαιτέρω δε, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της **29/01/2020** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο οδός &, Τ.Κ., και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ
ΦΑΕ Αθηνών, **λόγω παραγραφής**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.