



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 08.12.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2544

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 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **10.07.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία '.....' και τον διακριτικό τίτλο '.....', με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού, κατά: **1)** της υπ. αριθμ./**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, **2)** της υπ. αριθμ./**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων 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 10.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία '.....' και τον διακριτικό τίτλο '.....', με 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:

1) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό τελών χαρτοσήμου 30.769,59 €, πλέον εισφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 6.153,92 € καθώς και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 32.231,15 € και 6.446,23 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικά 75.600,89 €.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό τελών χαρτοσήμου 1.842,53 €, πλέον εισφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 368,50€ καθώς και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 1.930,05 € και 386,00 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικά 4.527,08 €.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ Χαρτοσήμου, προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με την αρ./2019 εντολή ελέγχου, συνεπεία του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ/2018 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο απέστειλε την από 20.09.2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου.

Σύμφωνα δε, με την ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, πραγματοποιήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος, σύμφωνα με την αρ./2016 εντολή του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της ΑΒΜ ΑΟΙΕ –/...../2016 Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής, που αφορά στις χρήσεις 2000 και 2001, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου είχε υποπέσει σε παραγραφή.

1^α. σχετικές διατάξεις περί παραγραφής, αρ. 1738/2017, 432, 433/2020 αποφάσεις του ΣτΕ

2β. Δεδομένων των προαναλυθέντων, στην υπό κρίση περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου αναφορικά με τις επίμαχες χρήσεις 2000 και 2001 παραγραφόταν, αντιστοίχως, στις 31-12-2005 και στις 31-12-2006, χωρίς να έχει χωρήσει καμιά νόμιμη παράταση του ως άνω χρόνου παραγραφής”.

Επειδή, η ως άνω φορολογική αρχή, καταλόγισε τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου α) για τη διαχειριστική χρήση 2000, επί ποσού 2.876.008,80 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’ και επί ποσού 200.949,86 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’, ήτοι συνολικά 3.076.958,66 €, β) για τη διαχειριστική χρήση 2001, επί ποσού 26.412,33 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’ και επί ποσού 157.841,65 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’, ήτοι συνολικά 184.253,98 €, επιβλήθηκε δε, τέλος χαρτοσήμου ποσού 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 § 5γ ΤΟΥ Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή της προσφυγή, ισχυρίζεται, ότι, “α. Ούτε στον Κώδικα των Νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον Ν. 4169/1961, που ρυθμίζει την εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α., υπάρχουν διατάξεις για την παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία φορολογικά βάρη.

β. Δεν υπάρχει, εν προκειμένω, πεδίο εφαρμογής της γενικής περί εικοσαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ), διότι η διάταξη αυτή διέπει τις έννομες σχέσεις αστικού δικαίου και όχι τις φορολογικές διαφορές. γ. Τυχόν υιοθέτηση της θέσεως περί εικοσαετούς προθεσμίας παραγραφής για την επιβολή τελών χαρτοσήμου, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 249 ΑΚ, θα υπερέβαινε την επιβαλλομένη από τις συνταγματικές αρχές της ασφαλείας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής, καθ’ όσον η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής θα έβαινε πέραν του μέτρου, που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό των περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα

συμφέροντα και δικαιώματα του διοικουμένου, ενώ, αντιθέτως, θα ενθάρρυνε την απραξία της Φορολογικής Διοικήσεως. **δ.** Δεδομένων των ανωτέρω, εφαρμοστέα και στην περίπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., για τις χρήσεις έως 31-12-2013, είναι η πενταετής παραγραφή, που εφαρμόζεται και στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), και, κατ' εξαίρεση, η δεκαετής παραγραφή, που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του ως άνω άρθρου. **ε.** Η ως άνω πενταετής παραγραφή εκκινεί στο τέλος της ιδίας της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου και συμπληρώνεται μετά την πάροδο πενταετίας από αυτή....”.

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 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 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.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.

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, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος για μη καταβολή τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς ΟΓΑ για τις διαχειριστικές χρήσεις 2000 και 2001, συνεπεία του με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ/2018** εγγράφου της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο απέστειλε την από **20.09.2018** Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, με την οποία διαπιστώθηκε, ότι, **δεν απέδωσε τέλη χαρτοσήμου** με ποσοστό 1% πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%, α) για τη διαχειριστική χρήση 2000, επί ποσού 2.876.008,80 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’ και επί ποσού 200.949,86 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’, ήτοι συνολικά 3.076.958,66 €, β) για τη διαχειριστική χρήση 2001, επί ποσού 26.412,33 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’ και επί ποσού 157.841,65 € για συμμετοχή στο κεφάλαιο της ‘.....’, ήτοι συνολικά 184.253,98 €, (σελίδες 4-8 της από 26.03.2020 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 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).

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2147/11.09.2020 εγκ. του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., “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) 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**)”.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε κατά την ημερομηνία διενέργειας των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας, ήτοι εντός των ετών **2000 και 2001**, οπότε η **αρχική** πενταετής προθεσμία εκκινεί από το τέλος των ετών 2000 και 2001 και ολοκληρώθηκε στις 31.12.2005 και 31.12.2006 αντίστοιχα, και βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων {αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ/2018** εγγράφου της ΥΕΔΔΕ, με την από **20.09.2018** Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου} η **δεκαετής** προθεσμία εκκινεί από το τέλος των ετών 2000 και 2001 και ολοκληρώθηκε στις 31.12.2010 και 31.12.2011 αντίστοιχα

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή χαρτοσήμου σε βάρος της για τις διαχειριστικές χρήσεις 2000 και 2001 έχει υποπέσει σε παραγραφή, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 26.03.2020 και κοινοποιήθηκαν στις 01.07.2020, ήτοι μετά την πάροδο δεκαετίας 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./10.07.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία “.....” και τον διακριτικό τίτλο “.....”, με ΑΦΜ, και την ακύρωση:

1) της υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω παραγραφής.

2) της υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 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**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.