



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07/12/2020

Αριθμ. Αποφ.: 1780

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στην, επί του, Τ.Κ., κατά της με αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

τελών χαρτοσήμου χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2020 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 5.469,71€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.093,94€, πλέον πρόσθετων τελών λόγω μη υποβολής ποσού 5.849,31 και πρόσθετης εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.169,86€, **ήτοι συνολικό ποσό 13.582,82€.**

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, βάσει της από 16-06-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΠΔ 28/1931), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη χρήση 2012, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», δυνάμει της με αριθμ...../2020 εντολής ελέγχου, συσχετιζόμενης της με αριθ./2019 εντολής μερικού ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η επικείμενη υπαγωγή της επιχείρησης στο άρθρο 99 του Πτωχευτικού Κώδικα και ειδικότερα το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με το οποίο διαβιβάστηκε σχετική αίτηση περί άμεσης επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης της ανώνυμης εταιρείας. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, διαπιστώθηκαν εγγραφές στα βιβλία, από τις οποίες προέκυψαν αναλήψεις από μετόχους. Συγκεκριμένα από τα προσκομισθέντα παραστατικά διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις – αναλήψεις δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή (εμπορική), ενώ παράλληλα, δεν τίθεται θέμα αναλήψεων έναντι κερδών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εμφάνιζε ζημίες στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι έχουν καταβληθεί τα οικεία Τέλη Χαρτοσήμου, από τους αντισυμβαλλόμενους, ούτε ότι απαλλάσσονται από αυτά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, προβάλλοντας ως μοναδικό ισχυρισμό ότι η υποχρέωση καταβολής Τελών Χαρτοσήμου για την εν λόγω χρήση, έχει υποπέσει ήδη στην προβλεπόμενη παραγραφή, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 433/2020 Τμ.Β' αναφορικά με τη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου & της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, κρίθηκαν τα ακόλουθα: «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.»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αρ. **Ε 2147/11-9-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.», ορίζεται ότι:

«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.

Παράδειγμα: Σε επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της [παρ. 4 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε. (ν. [2238/1994](#), Α' 151).

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.

Παράδειγμα: Στην περίπτωση τέλους χαρτοσήμου μισθωμάτων χρήσης 2013 για τα οποία η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται εντός του έτους 2014 και υφίσταται υποχρέωση καταβολής του οικείου τέλους χαρτοσήμου εντός του έτους 2014, ο χρόνος παραγραφής άρχεται από την 31-12-2014 και λήγει την 31-12-2019 βάσει του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, εφόσον δεν συντρέχει λόγος παρέκτασής του, βάσει των εξαιρέσεων που προβλέπονται με τις διατάξεις των [άρθρων 84 παρ. 4 και 5 και 68 του ν.2238/1994](#). Αν η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν υποβληθεί, ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου επί μισθωμάτων χρήσης 2013 λήγει, σύμφωνα με το αρ. 84§5 ν. [2238/1994](#), στις 31/12/2029.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994](#) περί δεκαπενταετούς προθεσμίας για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη του ΚΦΔ.

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, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος στη φορολογία χαρτοσήμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ολοκληρώθηκε στις 16/06/2020, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Χαρτοσήμου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, που, στην κρίνόμενη υπόθεση, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 είναι η 31.12.2017, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, της απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθ. Ε 2147/2020 και της ΣτΕ 433/2020, ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου για τη χρήση 2012, γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από **22-07-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση

Επί της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χαρτόσημο	5.469,71	0,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.093,94	0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	5.849,31	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	1.169,86	0,00
Σύνολο για καταβολή	13.582,82	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.