



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 06/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1163

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του υποκαταστήματος με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υποκαταστήματος με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 10.279,96 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 5.139,98 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **15.419,94 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 26/10/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου - Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./13-04-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου - Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον, το οποίο είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας με έδρα στην Αυστρία, κατά το φορολογικό έτος 2015, ωφελήθηκε από διαγραφή υποχρέωσής του προς αντισυμβαλλόμενο προμηθευτή του ύψους **428.331,42 €**, με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις για ύπαρξη άφεσης χρέους, υποκείμενης σε τέλος χαρτοσήμου 2,4%.

Το προσφεύγον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1063/1990, η άφεση χρέους δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, σε περίπτωση που κατά τη σύσταση του χρέους καταβλήθηκε το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, ενώ με καταβολή εξομοιούται και η υπαγωγή του συσταθέντος χρέους σε ΦΠΑ.

Επειδή το προσφεύγον, στα πλαίσια εκτέλεσης του έργου «.....», ανέθεσε στην ελληνική εταιρεία(ΑΦΜ:) μέρος των προς εκτέλεση έργων πολιτικού μηχανικού βάσει της σχετικής από 19/03/2014 σύμβασης.

Επειδή μετά τη λήξη της συνεργασίας μεταξύ των δύο ως άνω μερών και την τιμολόγηση των εργασιών στο προσφεύγον, υπογράφηκε μεταξύ τους το από 28/12/2015 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Διακανονισμού Οριστικής Διευθέτησης Διαφοράς και Διένεξης, σύμφωνα με το οποίο, μέρος των υποχρεώσεων του προσφεύγοντος προς τον προμηθευτή-υπεργολάβο διαγράφηκαν.

Επειδή ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω Συμφωνητικό, καθώς και όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια προς το προσφεύγον και όλες τις εξοφλήσεις που έλαβαν χώρα, έκρινε ότι το προσφεύγον επωφελήθηκε από οριστικό ανεξόφλητο υπόλοιπο ύψους **428.331,42 €**, το οποίο θα πρέπει να θεωρηθεί άφεση χρέους (σχετική εργασία ελέγχου στις σελ. 12-13 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 9 του Ν. 1882/1990 «Όπου από τις κείμενες διατάξεις ορίζεται, ότι η μη υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου μιας σύμβασης, πράξης, σχέσης ή συναλλαγής ή η υπαγωγή της σε πάγιο τέλος εξαρτάται από την προηγούμενη υπαγωγή κάποιας άλλης σύμβασης, πράξης κ.λπ. στο προσήκον τέλος χαρτοσήμου, θεωρείται, ότι πληρούνται η προϋπόθεση αυτή και στην περίπτωση που η σύμβαση πράξη κ.λπ. αυτή έχει υπαχθεί στη ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας ή του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών. Η διάταξη της παραγράφου αυτής ισχύει από 1 Ιανουαρίου 1987. ...».

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1063/1990:

«Σε πολλές διατάξεις του Κώδικα Χαρτοσήμου τίθεται ως προϋπόθεση της μη υπαγωγής σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου μιας σύμβασης, πράξης, σχέσης ή συναλλαγής ή της υπαγωγής της σε πάγιο τέλος η προηγούμενη υπαγωγή στο προσήκον τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο) κάποιας άλλης σύμβασης - πράξης κ.λ.π. Μετά την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών, στους οποίους ενσωματώθηκε και το τέλος χαρτοσήμου, δημιουργήθηκε πρόβλημα, κατά την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, στις περιπτώσεις που δεν πληρούνται μεν η προϋπόθεση της προηγούμενης χαρτοσήμανσης μιας σύμβασης, πράξης κ.λ.π., έχει υπαχθεί όμως αυτή στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας ή του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών, με συνέπεια την υπαγωγή της και σε τέλος χαρτοσήμου και σε φόρο προστιθέμενης αξίας ή σε ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών, κατά περίπτωση.

Για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης της ανωτέρω σύμβασης, πράξης, κ.λ.π. προβλέπεται με τη διάταξη της παραγράφου αυτής, ότι, όπου από τις κείμενες διατάξεις ορίζεται ότι η μη υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου μιας σύμβασης, πράξης, σχέσης ή συναλλαγής ή η υπαγωγή της σε πάγιο τέλος εξαρτάται από την προηγούμενη υπαγωγή κάποιας άλλης σύμβασης, πράξης κ.λ.π. στο προσήκον τέλος χαρτοσήμου, θεωρείται, ότι πληρούνται η προϋπόθεση αυτή και στην περίπτωση που η σύμβαση, πράξη κ.λ.π. αυτή έχει υπαχθεί στη ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας ή του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών.

Κατωτέρω, παραθέτουμε ενδεικτικά συμβάσεις και σχέσεις, η χαρτοσήμανση των οποίων εξαρτάται από την προηγούμενη υπαγωγή στο προσήκον τέλος κάποιας άλλης σύμβασης, πράξης ή σχέσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, και επομένως θα υπαχθούν στη ρύθμιση της διάταξης αυτής εάν συντρέχει η προϋπόθεση της υπαγωγής προηγούμενης σύμβασης, πράξης κ.λ.π. στη ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας ή του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών. Τέτοιες συμβάσεις, πράξεις κ.λ.π. είναι:

α) Η αναγνώριση χρέους και η άφεση χρέους. Οι συμβάσεις αυτές θα υπαχθούν στο πάγιο τέλος των άρθρων 17 παρ. 1γ' ή 34 παρ. 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου, κατά περίπτωση, όχι μόνο στην περίπτωση που το χρέος προέρχεται από συναλλαγή, η οποία έχει υπαχθεί προηγουμένως στο προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, αλλά και στην περίπτωση που το χρέος προέρχεται από συναλλαγή, η οποία υπάγεται στο καθεστώς του ΦΠΑ ή του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών.

....

Αντίθετα, η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν τυγχάνει εφαρμογής στις συμβάσεις εκείνες, των οποίων η χαρτοσήμανση δεν εξαρτάται από την προηγούμενη χαρτοσήμανση κάποιας άλλης πράξης ή σχέσης, καθόσον οι συμβάσεις αυτές είναι ανεξάρτητες και αυτοτελείς. Έτσι, υπόκεινται π.χ. σε αναλογικό τέλος (3% ή 2%, κατά περίπτωση):

....

γ) Ο συμβιβασμός, έστω και αν οι προς συμβιβασμό προτεινόμενες απαιτήσεις προέρχονται από πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο καθεστώς του ΦΠΑ ή του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 2 του Ν. 2873/2000 «...καταργούνται τα πάγια τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από τις λοιπές διατάξεις του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ή από άλλες διατάξεις. [...] Η κατάργηση αυτή δεν συνεπάγεται την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, σε περιπτώσεις που συντρέχει περίπτωση άφεσης χρέους, το οποίο προέρχεται από πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ (π.χ. πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών), δεν επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή όπως προκύπτει από το από 28/12/2015 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Διακανονισμού Οριστικής Διευθέτησης Διαφοράς και Διένεξης μεταξύ των δύο μερών:

- ο προμηθευτής-υπεργολάβος είχε συνολική απαίτηση έναντι του προσφεύγοντος ύψους 773.208,83 € για εκτελεσθείσες εργασίες.
- το προσφεύγον είχε συνολική απαίτηση έναντι του προμηθευτή-υπεργολάβου ύψους 1.741.155,64 € λόγω ζημιάς από πλημμελή εκτέλεση έργου.
- υπήρχε έριδα και αμφοσβήτηση μεταξύ τους και συγκεκριμένα, όσον αφορά στο προσφεύγον, σχετικά με το ύψος της υποχρέωσης, ενώ όσον αφορά στον προμηθευτή-υπεργολάβο, σχετικά με το ύψος της προκληθείσας ζημιάς.
- επήλθε αμοιβαία υποχώρηση των δύο μερών από τις απαιτήσεις τους, δεδομένου ότι συμφωνήθηκε να καταβάλει το προσφεύγον μόνο το ποσό των 430.109,09 €.
- αμφότερα τα μέρη δήλωσαν ρητά και ανεπιφύλακτα ότι με την εν λόγω διευθέτηση έχουν λυθεί οριστικά και αμετάκλητα όλες οι μεταξύ τους εκκρεμότητες και ουδεμία πλέον απαίτηση υφίσταται (παράγραφος 2.3).

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για χαρακτηρισμό της σύμβασης ως «συμβιβασμό» (ΣτΕ 1392/1993).

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, για τις συμβάσεις συμβιβασμού οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν οι προς συμβιβασμό προτεινόμενες απαιτήσεις προέρχονται από πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο καθεστώς του ΦΠΑ.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται τυπικά πλημμελής ως ερειδόμενη σε εσφαλμένη νομική βάση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

...».

Επειδή ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέας πράξης εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υποκαταστήματος με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.