



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-Mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.20) 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)
- 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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03.09.20** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....» με **Α.Φ.Μ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης, με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό Εμπόριο ελαιολάδου, γεωργικών μηχανημάτων και εξαγωγή εγχώριων νωπών προϊόντων» με έδρα την κοινότητα, κατά της υπ' αρ.

...../7-7-20 (αρθ' elenxis/8.7.20) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας φορολογικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

.4. Το με ημερομηνία κατάθεσης **24.09.20** και με αριθμό πρωτοκόλλου συμπληρωματικό υπόμνημα της εταιρίας «.....» με **Α.Φ.Μ:** με το οποίο επικαλέσθηκε στην Φορολογούσα Αρχή Υπηρεσία πρόσθετους λόγους αναγκαίους για την εξέταση της παρούσας προσφυγής.

5.Την υπ' αρ./7-7-20 (αρθ' elenxis/8.7.20) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας φορολογικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση της.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03-09-2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας «.....» με ΑΦΜ : νομίμως εκπροσωπούμενης 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' αριθμ./21.01.20 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, διενεργήθηκε επανέλεγχος με βάση την υπ' αριθμ. 3341/09.12.19 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και συντάχθηκε η από 07.07.20 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η υπ' αρθ'/7-7-20(αρθ' elenxis/8.7.20) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας της ίδιας φορολογικής περιόδου, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος χαρτοσήμου ποσού 3.600,00 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 720,00 €, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής ποσού 1800,00 €,

εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη ποσού 360,00 €, και τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ ποσού 2491,34 €, ήτοι γενικό σύνολο ποσού 8.971,34 €

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αρ./7-3-2019 εντολή της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε έλεγχος Λοιπών Φόρων-Τελών και εισφορών σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για τη χρήση 2013. Μετά το πέρας του ελέγχου, επιδόθηκε σ' αυτήν το υπ' αρ./2-4-2019 Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου και ο υπ' αρθ'/23-4-2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Τελών Χαρτοσήμου, δια του οποίου καταλογιζόταν προσωρινά χαρτόσημο 1% πλέον εισφορά ΟΓΑ 20% επί του λογαριασμού «35.04.0000 ΛΟΓ.ΠΡΟΣ ΑΠΟΔ.», επί ποσού 860.000 €, για το οποίο οφείλονται κατά τον έλεγχο τέλη χαρτοσήμου.

Επί του σημειώματος αυτού η προσφεύγουσα εταιρία απάντησε με το υπ' αρ. πρωτ./28-5-2019 υπόμνημα και αρνήθηκε τις σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου υποστηρίζοντας ότι δεν συνέτρεχαν οι νόμιμες και ουσιαστικές προϋποθέσεις για επιβολή χαρτοσήμου στην ένδικη περίπτωση διότι ο σχετικός λογαριασμός δεν ήταν δοσοληπτικός και δεν υφίστατο «ανάληψη» κατά τα όσα ορίζει η φορολογία χαρτοσήμου για την επιβολή του σχετικού φόρου.

Κατόπιν αυτών η Φορολογούσα Αρχή έκρινε οριστικά ότι επιβάλλεται 1,2% χαρτόσημο επί του ποσού των 860.000 €, ήτοι όχι μόνο του ποσού χρεώσεων σε που παρουσίαζε το έτος 2013 σύνολο 360.000 € αλλά επί του ποσού των 860.000 €.

Στην συνέχεια η Φορολογούσα Αρχή κοινοποίησε την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ. χρήσης 2013 την οποία η ελεγχόμενη εταιρεία προσέβαλε νομίμως και εμπροθέσμως με την υπ' αρ. πρωτ./2019 ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της ΔΕΔ.

Η ΔΕΔ με την υπ' αρ./2019 απόφαση της έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή και ακύρωσε την προαναφερόμενη πράξη με την αιτιολογία ότι ο έλεγχος κατελόγησε χαρτόσημο επί κονδυλίου ποσού 860.000 € από τον λογαριασμό 35.04.00.000 χωρίς ο λογαριασμός αυτός να αφορά λογαριασμό ταμειακής διευκόλυνσης και χωρίς ο έλεγχος να έχει διαπιστώσει ότι αφορά λογαριασμό επί αποδόσει του διαχειριστού της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου από την προαναφερόμενη αιτιολογία ακύρωσης προκύπτει ότι

οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας θεωρήθηκαν κατ' ουσία αβάσιμες και αναπόδεικτες και ως εκ τούτου η ΔΕΔ ακύρωσε την πράξη για λόγους τυπικής πλημμέλειας όπως αναφέρεται στην απόφαση αυτή.

Κατόπιν αυτών η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εξέδωσε την υπ' αρ./21-1-2020 εντολή για επανέλεγχο της ένδικης υπόθεσης, συνεπεία του οποίου επαναξιολόγησε τις εγγραφές του υπ' αρ. 35.04.00.000 λογαριασμού και αυτή τη φορά ήχθη στην διαπίστωση ότι οφείλεται χαρτόσημο 1%, πλην όμως στο ποσό των χρεώσεων που εμφάνιζε ο λογαριασμός σε μέσα στο έτος, ήτοι 360.000 €.

Ο έλεγχος έκρινε βάσει όσων αναφέρει στις σελ. 9-11 της έκθεσης ελέγχου ότι το ποσό των 360.000 €, καίτοι δεν προκύπτει χρεωστικό στο τέλος του έτους στο λογαριασμό 35.04.00.000 ότι αποτελεί ταμειακές διευκολύνσεις που δεν ανάγονται σε σύμβαση, στο πρόσωπο του εταίρου, υποκείμενες σε 1% χαρτόσημο πλέον εισφοράς ΟΓΑ.

Δυνάμει αυτού του πορίσματος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προέβη στην έκδοση της υπ' αρ./7-7-2020 (αρ. ελεγχ./8-7-2020, αριθμ. Πρωτ./220, ΑΠ:/9-7-20) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας οικ. Έτους 2014 (χρήση 2013) με την οποία καταλόγισε διαφορά κύριου φόρου χαρτοσήμου 3600,00 € πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 720,00 € πλέον πρόσθετων φόρων χαρτοσήμου 1800,00 € πλέον 360,00 €, ήτοι σύνολο 8.971,34 €.

. Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, και την ταυτόχρονη έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που αυτή κατέβαλε, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογούσας Αρχής να κοινοποιήσει την ένδικη πράξη τέλους χαρτοσήμου οικ. έτους 2014 στις 31-12-2019.
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή άρθρου 15 § 5 περίπ. γ' ΚΝΤΧ.

Στα πλαίσια της εξέτασης η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας την 24.09.20 τό υπ'άρθ' συμπληρωματικό υπόμνημα ισχυριζόμενη ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει για την χρήση 2013 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου υπέπεσε σε πενταετή παραγραφή την 31.12.2018..

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1α του άρθρου 15 «Αναλογικά τέλη εμπορικών εγγράφων-εξοφλητικών αποδείξεων κλπ» του Π.Δ. της 28.7.1931 (Κ.Ν.Τ.Χ.) (ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: *«1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ'ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοιδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».*

Επειδή, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 «Αναλογικά τέλη εμπορικών εγγράφων-εξοφλητικών αποδείξεων κλπ» του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (ΑΡ 75), ορίζεται ότι: *«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις την περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ισχύει ότι: *«Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 «Τρόπος εισπράξεως των τελών χαρτοσήμου» του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 11 του Ν.Δ. 3717/1957, ορίζεται ότι:

«Εξαιρετικώς α) επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιουδήποτε τρίτου και β) επί των πάσης φύσεως απολήψεως υπό εταίρων, επί διανομής κερδών ομορρύθμων και ετερορρύθμων εμπορικών εταιριών, ως και επί κεφαλαιοποίησεως κερδών των εταιριών τούτων, **τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.**» (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ 185/1980, Εγκ. 11/1981).

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου **12** του ν. **3717/1957** (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι: «*Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου. Κατ' εξαίρεσιν απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου τα μέχρι της ενάρξεως της ισχύος του ν. 3300/1955 εξοφληθέντα ποσά δανείων αποδεικνυομένων δια μόνης της εγγραφής των εις τα βιβλία τίνος των συμβαλλομένων.*».

Επειδή, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείων εν γένει απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων: α. Η σύμβαση του δανείου να καταρτίζεται εγγράφως. Ως έγγραφο δε θεωρείται και η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.Τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.). β. Σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως ή περί του δανείου αυτού δεν έγινε εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα, στο οικείο τέλος χαρτοσήμου θα υποβληθεί η, περί του δανείου αυτού, εκδιδόμενη στην Ελλάδα σχετική εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., Σ.Τ.Ε. 3914/1977).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **84 §1** «Παραγραφή» του ν. **2238/1994** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την

επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** «Μεταβατικές διατάξεις» του **ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **249** «Εικοσαετής παραγραφή» του **Α.Κ.** ορίζεται ότι: *«Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια.»*.

Επειδή, με τις με αριθ. **432/2020** και **433/2020** αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες επικυρώθηκε η με αριθ. 1107/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφορικά με την φορολογία χαρτοσήμου 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. 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 εισπραξης 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 Κ. Λαζαράκη και Μ. Σκανδάλη, 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, Cruz & Companhia Lda, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **Ε.2147/11-9-2020** με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ» εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αναφέρεται 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 τα ου 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», καθώςον 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.».

Επειδή, με τις δύο ανωτέρω αποφάσεις του Σ.τ.Ε. και την ως άνω εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κρίθηκε σε υποθέσεις που αφορούν στο νόμο περί τελών χαρτοσήμου, ότι δεν μπορούν να εφαρμοσθούν 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., ΣτΕ 3014/2010).

Σύμφωνα και με τις δύο ανωτέρω αποφάσεις καθώς και την ως άνω εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων 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.

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.

Επειδή, εν προκειμένω, και σύμφωνα με τις ως άνω αποφάσεις του ΣτΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των υπό κρίση τελών χαρτοσήμου καθώς και της αντίστοιχης εισφοράς επ' αυτών, χρήσης 2013, υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, η οποία είχε αρχίσει από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους

χαρτοσήμου και είχε δε συμπληρωθεί, για την επίμαχη χρήση 2013, την **31-12-2018**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της κρινόμενης προσφυγής, η με αριθ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, χρήσης 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, που ακυρώθηκε με την υπ'αρθ. 3341/9.12.19 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε την **24.06.2019**, ήτοι μετά το πέρας της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν.4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, για την χρήση 2013 έχει παραγραφεί και κατά συνέπεια η με αριθ./07.07.20 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ πρέπει να ακυρωθεί. .

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **03.09.20** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....» με **Α.Φ.Μ:**, και την **ακύρωση** της υπ' αρθ'/7-7-20 (αρθ' elenxis/8.7.20) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ φορολογικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013, λόγω παραγραφής

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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