



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 14-7-2021

Αριθμός απόφασης: 1696

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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 αρ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**:..... νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα στη, κατά της υπ' αρ.**12.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....», 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**12.2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 17.291,55€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 3.458,31€, πλέον πρόσθετων τελών λόγω μη υποβολής ποσού 8.645,76€ και πρόσθετης εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.729,15€, **ήτοι συνολικό ποσό 31.124,77€.**

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ....., βάσει της από-12-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΠΔ 28/1931), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στην προσφεύγουσα για τα έτη 2014 έως 2016, με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες ασφαλιστικού συμβούλου με επαγγελματική εγκατάσταση», δυνάμει της με αρ.....-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., (μεταφερόμενες ανέλεγκτες υποθέσεις) βάσει της απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΔΟΡΓ.Β1142161 Εξ 2016/30.9.2016 παραδόθηκαν υποθέσεις από τη Γ.Γ.Δ.Ε στην Α.Α.Δ.Ε. λόγω αναστολής της λειτουργίας από

28.09.2017 (βάσει της απόφασης 2/62043/004/5-9-2017 του Υπ.Οικονομικών για ανακαθορισμό των κατά τόπο αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας) και των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4410/2016.

Ακολούθως από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και ειδικότερα ο λογ. 53..... «.....» στις 01.01.2014 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.729.155,28 ευρώ. Από το αναλυτικό καθολικό η κίνηση του λογαριασμού αυτού εμφανίζει υπόλοιπο οφειλής ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΜΙΚΤΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
2008	4.123.535,00	309.058,18
2009	13.154.213,38	516.682,27
2010	15.379.871,67	3.033.435,55
2011	-165.954,86	2.014.479,92
2012	0	1.941.785,27
2013	0	1.729.155,28

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.729.155,28 ευρώ δημιουργείται κυρίως από το 2010. Έκτοτε τα ασφαλιστήρια συμβόλαια μηδενίζονται και για δύο χρόνια δεν γίνεται καμία καταβολή. Επειδή, το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά ταμειακής διευκόλυνσης της προς την προσφεύγουσα υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου ταμειακών διευκολύνσεων 1% πλέον του αναλογούντος ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.5γ του Κ.Ν.Τ.Χ.(Ν.4775/1990).

λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Πίστωση	1% KTNX	ΟΓΑ 20%	ΣΥΝΟΛΟ
53.....		1.729.155,28	17.291,55	3.458,31	20.749,86

Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι η ουδέποτε αξίωσε το ποσό αυτό με κάποια δικαστική ενέργεια σε βάρος της προσφεύγουσας που παρέμεινε «ακίνητο» για δύο χρόνια. Η προσφεύγουσα προέβη με σταδιακές καταβολές σε εξόφληση του ποσού μέχρι το έτος 2017.

Επειδή από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (Ν.4755/1930 – Άρθρο 15 παρ.5γ) για το φορολογικό έτος 2014 εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς

- Η εταιρία είχε κατά τα έτη 2009 και 2010 διαρκείς διαδοχικές εμπορικές συναλλαγές με την με την επωνυμία «.....» [Α.Φ.Μ.].

Όπως διαπιστώνεται και από τον φορολογικό έλεγχο, από τις διαδοχικές αυτές εμπορικές συναλλαγές, το υπόλοιπο της οφειλής προς την εταιρία «.....» ανέρχονταν το έτος 2010 στο ποσό των 3.033.435,55 €, ενώ μετά από μερικές καταβολές κατά τα επόμενα έτη, το οφειλόμενο

ποσό διαμορφώθηκε το έτος 2011 στο ποσό των 2.014.479,92 € και στις αρχές του έτους 2014 στο ποσό των **1.729.155,28€** ενώ στη συνέχεια η εταιρία προέβη με σταδιακές καταβολές σε εξόφληση του ποσού μέχρι το έτος 2017.

- Κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα, η εταιρία «.....» ήταν σε συνεχή επικοινωνία με την προσφεύγουσα εταιρία για την εξόφληση της οφειλής, χωρίς όμως να προβεί σε ενέργειες δικαστικής διεκδίκησης και αναγκαστικής εκτέλεσης, αντιλαμβανόμενη ότι η καθυστέρηση αποπληρωμής της οφειλής ανάγονταν αποκλειστικά και μόνο σε πρόσκαιρη δυσχέρειά μας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της και όχι σε καταχρηστικότητα ή κακοπιστία της εταιρίας.

- Η υποχρέωση καταβολής Τελών Χαρτοσήμου για την εν λόγω χρήση, έχει υποπέσει ήδη στην προβλεπόμενη παραγραφή, επικαλούμενη την με αρ. 433/2020 απόφαση ΣτΕ. Συνεπώς, ενόψει του γεγονότος ότι η υπό κρίση περίπτωση ανάγεται στην διαχειριστική περίοδο 2014, ο πενταετής χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου και ειδική κοινωνική εισφορά υπέρ ΟΓΑ εκκίνησε από το τέλος του έτους 2014 και παρήλθε στο τέλος του έτους 2019.

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, 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 αρχεται 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, περαιτέρω, με την υπ'αρ. **Ε 2049/ 02-3-2021** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., Ε 2049/ 02-3-2021 με θέμα «Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται», ορίζεται ότι:

Με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού.

Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ.

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «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» Συνεπώς 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, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρητικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:
α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει

31/12/2020.

γ. Σε περίπτωση χαρτοσήμου μισθωμάτων έτους 2015, η προθεσμία για την απόδοση του χαρτοσήμου είναι η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα αυτά, δηλαδή εντός του 2016. Κατά συνέπεια, ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι, η 31/12/2021.

δ. Σε περίπτωση χαρτοσήμου μισθωμάτων έτους 2019, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, η προθεσμία για την απόδοση του χαρτοσήμου είναι η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα αυτά, δηλαδή εντός του 2020. Κατά συνέπεια, ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι, η 31/12/2025. Σε περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση εισοδήματος έτους 2019 και άρα δεν αποδόθηκε το προσήκον τέλος χαρτοσήμου, ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2030.

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.

ζ. Δάνειο που συνήφθη στις 28/12/2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, και για το οποίο καταρτίστηκε σύμβαση, η υποχρέωση για καταβολή χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) δηλαδή έως στις 02/1/2019, και η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.

η. Επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών (προθεσμίες όπως ορίζονται στην ΠΟΛ.1035/2017), το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτού υπολοίπου κατά περίπτωση:

Ι. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 31/12/2017, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι την 30/06/2018. Η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/07/2018,

κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2023.

II. ημεδαπό νομικό πρόσωπο που επιλέγει, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, να χρησιμοποιεί ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου στο οποίο ανήκει. Έστω ότι το αλλοδαπό πρόσωπο έχει φορολογικό έτος από 01/02/2016 έως-31/01/2017, και επομένως το ημεδαπό ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι 31.07.2017 και έχει προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου το αργότερο μέχρι την 15/08/2017, κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2022.

III. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 30/06/2018, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι 31.12.2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/01/2019, κατά συνέπεια ως ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου θεωρείται η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄/26-7-2013), όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 36 προστέθηκε με την παρ.4 του άρθρου 2 του Ν.4281/2014 (ΦΕΚ Α΄ 160/8-8-2014) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου ισχύει από την δημοσίευση του στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 8/8/2014 και μετά, ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. α΄-β΄ ν. 4174/2013, «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες εγκυκλίους συνάγεται ότι η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου επί του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 1.729.155,28 ευρώ (με βάση την εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία στις 01.01.2014 - λογ. 53.....1 «.....») γεννάται εντός του 2014 συγκεκριμένα η δήλωση για την απόδοση του χαρτοσήμου όφειλε να υποβληθεί έως την 15-02-2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος στη φορολογία χαρτοσήμου έτους 2014 ολοκληρώθηκε στις 28/12/2020, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Χαρτοσήμου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 29-12-2020), ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, που, στην κρινόμενη υπόθεση, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2014 είναι η 31.12.2019 κατ' ανάλογη εφαρμογή των αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθ. **Ε 2147/2020** και **Ε 2049/2021** και της **ΣτΕ 433/2020**, ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου για το έτος 2014 γίνεται αποδεκτός. Κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από-**2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**:....., νομίμως εκπροσωπούμενης και την **ακύρωση** της υπ' αρ.**12.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση

Η υπ' αρ.**12.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014

Χαρτόσημο 1% (υποκείμενη αξία:1.729.155,28 ευρώ)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	17.291,55	0,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	3.458,31	0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	8.645,76	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	1.729,15	0,00
Σύνολο για καταβολή	31.124,77	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 Δ/ΝΣΗΣ 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.