



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1856

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.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), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας **ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**, ΑΦΜ, με έδρα **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2011,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2012,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2014,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2015,

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2016,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2017,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων έτους 2011.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ANΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 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./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 127.803,69 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 108.684,27 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **236.487,96 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 388.484,73 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 330.367,42 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **718.852,15 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 1.306.804,54 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 1.111.306,58 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **2.418.111,12 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 1.343.567,76 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 671.783,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **2.015.351,64 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 363.474,39 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 181.737,20 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **545.211,59 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 358.827,76 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 179.413,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **538.241,64 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 66.718,03 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 33.359,01 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **100.077,04 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Σ.Κ. ποσού 20.200,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 17.178,08 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **37.378,08 €**.

Τα ανωτέρω πρόστιμα εδράζονται στις από 16/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων (αριθμός εντολής/23-09-2020) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η λήψη του από 10/07/2020 Δελτίου Πληροφοριών Κ.Ν.Τ.Χ. & Φ.Σ.Κ. της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Β' ΥΠΔΝΣΗ-ΤΜΗΜΑ Β5 ΕΡΕΥΝΩΝ), το οποίο διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020/05-08-2020 έγγραφο (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/12-08-2020). Σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, από έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα από τον έλεγχο των συναλλαγών της με τις εταιρείες και, διαπιστώθηκαν μεταβιβάσεις απαιτήσεων και ταμειακές διευκολύνσεις, ανά χρήση ως κάτωθι (σελ. 49 Δελτίου Πληροφοριών ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ):

Χρήση	Μεταβίβαση απαιτήσεων	Ταμειακή διευκόλυνση
2011	2.107.871,18	6.434.565,82
2012	5.909.948,64	20.553.830,57
2013	53.898.082,19	1.104.214,37
2014	55.741.692,67	480.594,71
2015	14.668.331,89	952.868,34
2016	14.266.435,82	1.369.440,89
2017	1.524.419,69	2.510.997,26
Σύνολα	148.116.782,08	33.406.511,96

Επί των ανωτέρω ποσών ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ υπολόγισε και καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ με συντελεστή 2,4% όσον αφορά στη μεταβίβαση απαιτήσεων και 1,2% όσον αφορά στην ταμειακή διευκόλυνση.

Παράλληλα, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κατά το έτος 2011 είχε προβεί σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά ποσό **2.020.000,00 €**, επί του οποίου δεν είχε αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου. Ο εν λόγω φόρος υπολογίστηκε και καταλογίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παραγραφή των ένδικων καταλογισμών που αφορούν τέλη χαρτοσήμου για τα έτη 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015.

2^{ος} λόγος: Ουσιαστική αντίκρουση των θέσεων του ελέγχου περί ύπαρξης συναλλαγών υποκείμενων σε τέλη χαρτοσήμου.

3^{ος} λόγος: Σε κάθε περίπτωση, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-πράξη κοινοποίησης πρόσκλησης & αιτήματος του άρθρου 14 Ν. 4174/2013-παντελής έλλειψη προδικασίας, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία.

4^{ος} λόγος: Καταλογισμός μεγαλύτερου συνολικά ποσού σε σχέση με το άθροισμα των προσωρινών προσδιορισμών-παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιο ειδικό ισχυρισμό αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου που να αφορούν στις χρήσεις 2011 έως και 2015 έχει παραγραφεί.

Χρήσεις 2011 έως 2013

Επειδή στο άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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 όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1154/2017, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθ. 433/2020 Απόφασή του έκρινε ότι στη φορολογία χαρτοσήμου η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος 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 κατ' αρχήν πενταετής. Εκκινεί, δε, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151). Κατ' εξαίρεση η προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Μη εφαρμοστέα είναι η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. 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 βάση 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, να διενεργείται, κατ' αρχήν εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία. Εξάλλου, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου, ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο

ως επαρκή και εύλογη για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, πενταετή προθεσμία παραγραφής.

Επειδή με την Ε. 2147/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε 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 επιβάλλει 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 επιβάλλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει 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.

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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 (όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν. 3522/2006 (22/12/2006) και μετά), ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

....».

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση ΣΤΕ κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι (σκέψη 12) «Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο...».

Επειδή με την υπ' αριθμόν 172/2018 απόφαση ΣΤΕ κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία τα ευρήματα ελέγχου που βασίστηκε στην επεξεργασία βιβλίων και στοιχείων του ίδιου του ελεγχόμενου, δεδομένου ότι αυτά ήταν σε κάθε περίπτωση στη διάθεση της φορολογικής αρχής για έλεγχο εντός της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής. Συγκεκριμένα η απόφαση του ΣΤΕ αναφέρει ότι: «Και αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία αυτή προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό, προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος

του ανααιρεσειόντος, έλεγχο στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών του, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα».

Επειδή εν προκειμένω, ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ βασίστηκε στο από 06/07/2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το πόρισμα της οποίας ήταν αποτέλεσμα ελέγχου εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας.

Επειδή συνεπώς, το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84, παρ. 4 του Ν. 2238/1994, με αποτέλεσμα να μην επέρχεται επέκταση της πενταετούς περιόδου παραγραφής σε δεκαετή.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 έχει παραγραφεί και οι υπ' αριθμόν:

-/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2011,
-/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2012,
-/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013,

τυγχάνουν ακυρωτέες.

Χρήσεις 2014 και 2015

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «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 με την Ε. 2049/2021 διευκρινίστηκε ότι:

«...

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.

...

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 αρχεται 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.

...

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.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 5 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή συναφώς με όσα προαναφέρθηκαν, το από 06/07/2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν αποτελεί νέο στοιχείο κατά τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου του Ν. 4174/2013, με αποτέλεσμα να μην επέρχεται επέκταση της πενταετούς περιόδου παραγραφής σε δεκαετή.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2014, είχε σε κάθε περίπτωση παραγραφεί πριν τις 16/12/2021 (ημερομηνία έκδοσης της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης).

Επειδή οι διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζουν ότι, προκειμένου για περιπτώσεις εκχώρησης απαιτήσεων «ως προς τον τρόπο καταβολής του τέλους χαρτοσήμου θα τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 3, παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου...» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2010 σελ. 291).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, αναφορικά με τη χρήση 2015, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου παραγράφηκε καταρχήν στις 31/12/2020, με εξαίρεση:

- σχετικά με τις εκχωρήσεις απαιτήσεων, κινήσεις που αφορούν το τελευταίο 5νθήμερο του τελευταίου μήνα της χρήσης (Δεκέμβριος) για τις οποίες τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου ήταν καταβλητέα εντός του πρώτου 5νθημέρου του Ιανουαρίου του 2016,
- σχετικά με τις ταμειακές διευκολύνσεις, κινήσεις που αφορούν τον τελευταίο μήνα της χρήσης (Δεκέμβριος) για τις οποίες τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου ήταν καταβλητέα εντός του πρώτου 15νθημέρου του Ιανουαρίου του 2016,

και για τα οποία η παραγραφή επήλθε στις 31/12/2021.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη για τη χρήση 2015 εκδόθηκε στις 16/12/2021 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 22/12/2021, ήτοι εντός της ως άνω προθεσμίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου:

- η υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2014 τυγχάνει ακυρωτέα, ενώ
- αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2015 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή το επιμέρους ποσό που ήταν αποδοτέο εντός του ημερολογιακού έτους 2016.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν τυπικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτέες, δεδομένου ότι η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ουδέποτε της απέστειλε αίτημα-πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013.

Επειδή η εν λόγω διάταξη δεν αφορά σε υποχρέωση αλλά σε δικαίωμα της φορολογικής αρχής, όπερ σημαίνει ότι αυτή δεν υποχρεούται να ζητά από τους φορολογουμένους στοιχεία εφόσον αυτά βρίσκονται ήδη στη διάθεσή της από άλλη πηγή.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμόν/08-10-2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72, παρ. 18 του Ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι οριστικές καταλογιστικές πράξεις περιείχαν ποσά μεγαλύτερα από αυτά των προσωρινών προσδιορισμών.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, στην Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας αναφέρει ότι «Δεν υφίστανται διαφορές ως προς την αξία που υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου καθώς και στον επιμέρους κύριο φόρο που αναλογεί στο Χαρτόσημο και στο ΟΓΑ Χαρτοσήμου».

Επειδή με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:
«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

....».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τον χαρακτηρισμό κινήσεων ως εκχώρηση απαιτήσεων και ταμειακή διευκόλυνση τυγχάνει εσφαλμένη.

Εκχώρηση απαιτήσεων

Επειδή όπως προκύπτει από το από 06/07/2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τις εταιρείες και προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εισέπραττε τις απαιτήσεις για λογαριασμό των εν λόγω εταιρειών και στη συνέχεια τις επέστρεφε σε αυτές. Για αυτόν τον λόγο, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε ότι στοιχειοθετείται εκχώρηση απαιτήσεων, υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 2,4%.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι οι εν λόγω εταιρείες (δικαιούχοι των απαιτήσεων) ουδέποτε αποξενώθηκαν από αυτές αλλά τα επίμαχα χρηματικά ποσά επέστρεφαν σε αυτές, όπως και η ίδια η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναγνωρίζει στην έκθεσή της.

Επειδή ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της εκχώρησης απαιτήσεων είναι ότι «από της αναγγελίας περί της γενόμενης εκχώρησης, αποκόπτεται πλέον κάθε δεσμός μεταξύ του εκχωρητή και του οφειλέτη (άρθρο 460 ΑΚ)» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2010 σελ. 287-288).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι για τις επίμαχες κινήσεις δεν μπορεί να στοιχειοθετείται εκχώρηση απαιτήσεων.

Επειδή ωστόσο, θα πρέπει να διερευνηθεί περαιτέρω κατά πόσο για αυτές στοιχειοθετείται ταμειακή διευκόλυνση, υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 1,2%.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι, σε κάθε περίπτωση, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, δεδομένου ότι οι σχετικές κινήσεις έλαβαν χώρα στα πλαίσια συμφωνιών μεταξύ της ίδιας και των εν λόγω εταιρειών, στα πλαίσια των οποίων, η προσφεύγουσα διέθετε στις εταιρείες αυτές την πρόσβασή της στο σύστημα χρέωσης πιστωτικών και χρεωστικών καρτών για τις online πληρωμές μέσω πιστωτικών/χρεωστικών καρτών των πελατών της και τους απέδιδε σε μηνιαία βάση τις εισπράξεις. Επρόκειτο δηλαδή για παροχή υπηρεσίας, για την οποία λάμβανε αμοιβή ανερχόμενη σε ποσοστό 10% πλέον Φ.Π.Α.. Συνεπώς, κατά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, εφόσον οι σχετικές συναλλαγές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., εξ ορισμού δεν υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου, κατά το άρθρο 63, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφα συμβάσεων μόνο για τις δύο (2) εκ των τριών ως άνω εταιρειών και συγκεκριμένα για τις και

Επειδή οι σχετικές συμβάσεις γνωστοποιήθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) βάσει των διατάξεων της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90 στις 29/05/2017, ήτοι πριν την έναρξη του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (14/12/2017), ωστόσο πολύ μεταγενέστερα της έναρξης του σχετικού κύκλου συναλλαγών μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών.

Επειδή συνεπώς, κρίνεται σκόπιμο να διαπιστωθεί κατά πόσο η προσφεύγουσα έχει όντως καταχωρήσει στα βιβλία της και στις φορολογικές της δηλώσεις έσοδα από σχετικές αμοιβές για παροχή υπηρεσιών και αποδώσει Φ.Π.Α. επί αυτών, ούτως ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο οι προαναφερθείσες συμβάσεις να έχουν καταρτιστεί σε καταχρηστική βάση.

Επειδή η από 16/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν περιλαμβάνει κάποια ανάλυση αναφορικά με την ορθότητα της υπαγωγής των επίμαχων συναλλαγών σε τέλη χαρτοσήμου, αλλά απλώς παραπέμπει στο από 06/07/2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας γίνεται μνεία σε παλαιότερη απόφαση της Υπηρεσίας μας (υπ' αριθμόν/2021), με αναφορά σχετικού αποσπάσματος.

Επειδή στην ανωτέρω απόφαση, η οποία έκρινε διαφορετικής φύσεως υπόθεση, αναφέρεται ότι «*Επομένως η ΥΕΔΔΕ Αττικής διενήργησε όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ήταν δυνατές προκειμένου να προσδιορίσει την αποκρυβείσα αξία των πωλήσεων της προσφεύγουσας, δεδομένης της μη επίδειξης των ΦΗΜ, ενώ ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ έλαβε ως δεδομένο το ποσό της απόκρυψης των πωλήσεων ανά έτος, όπως αναγραφόταν στο δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, πέραν δε αυτών διενήργησε και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις (έλεγχος λογιστικών διαφορών, ΦΠΑ, παρακρατούμενων φόρων κλπ). Εξάλλου, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2056/1994, 1315/1991), δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου».*

Επειδή συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις οποίες δεν έχει επέλθει παραγραφή (υπ' αριθμόν/2021,/2021 και/2021) κρίνονται τυπικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτές, ως ερειδόμενες σε πλημμελώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου, καθόσον δε διενεργήθηκαν από την εκδούσα τις προσβαλλόμενες πράξεις αρχή (Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) όλες οι απαραίτητες πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την εξακρίβωση της ύπαρξης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελίες, 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 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ δύναται να προβεί σε έκδοση νέων πράξεων εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας, προκειμένου να αιτιολογηθεί επαρκώς εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου.

Ταμειακή διευκόλυνση

Δεδομένου ότι οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις έχουν ήδη κριθεί τυπικά πλημμελείς, παρέλκει η εξέταση των περιπτώσεων ταμειακής διευκόλυνσης. Θα πρέπει και αυτές να τύχουν περαιτέρω ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ώστε να αιτιολογηθεί επαρκώς εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς την αίτηση για το νομιμότοκο της επιστροφής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [.]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής:

«2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας

(MRO) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας».

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας **ΕΤΑΙΡΕΙΑ** ΑΦΜ

Συγκεκριμένα αποφασίζουμε την **ακύρωση**:

Α) των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσεων 2011-2012-2013-2014 λόγω παραγραφής

Β) της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2015:

- λόγω παραγραφής, αναφορικά με το επιμέρους ποσό που ήταν αποδοτέο εντός του ημερολογιακού έτους **2015**,
- λόγω τυπικής πλημμέλειας, αναφορικά με το επιμέρους ποσό που ήταν αποδοτέο εντός του ημερολογιακού έτους **2016**.

Γ) των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσεων 2016-2017 λόγω τυπικής πλημμέλειας

και

την επικύρωση της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2011, για την οποία η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιο ειδικό ισχυρισμό.

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2011

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

0,00 €

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2012

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
0,00 €

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
0,00 €

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2014

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
0,00 €

Ε)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
0,00 €

ΣΤ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
0,00 €

Ζ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
0,00 €

Η)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 2011

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Αξία που υπόκειται σε φόρο	2.020.000,00
Φόρος	20.200,00
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	17.178,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.378,08

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

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

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.