



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/11/2022

Αριθμός απόφασης : 2204

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20/06/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Βιομηχανική Περιοχή της Ξάνθης, Τ.Κ. 67100 νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της άνευ αριθμού με ημερομηνία 18/05/2022 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου για το έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/06/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε στις 29/03/2016 την με αριθ. .../2016 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου έτους 2014, για τα έντοκα δάνεια που χορήγησε στον μέτοχο και απέδωσε χαρτόσημο ύψους 4.653,98 € (232.698,58€ x 2%), πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 930,80€, πλέον πρόσθετα τέλη εκπροθέσμου 896,92 €, ήτοι, συνολικό ποσό 6.481,69€. Στη συνέχεια υπέβαλε την από 30/12/2021 τροποποιητική δήλωση απόδοσης χαρτοσήμου με την οποία ανακάλεσε την με αριθ. .../2016 αρχική δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, επικαλούμενη: α) τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 8, 19, 22 και 63 του ν. 2859/2000, β) την με αριθ. 2163/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, γ) την με αριθ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.ΣΚ., δ) την με αριθ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και ε) τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 1 και 42 παρ. 4 εδαφ. Α' του ν. 4174/2013. Ακολούθως, το αρμόδιο τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με το αριθ.πρωτ. /31-01-2022 υπηρεσιακό σημείωμα, παρέπεμψε την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση στο τμήμα ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί ο σχετικός έλεγχος και να αποφανθεί αν πρέπει να γίνει αποδεκτή η συγκεκριμένη τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση. Για το λόγο αυτό εκδόθηκε η με αριθμό .../04-04-2022 εντολή ελέγχου γραφείου για εφαρμογή των διατάξεων τελών χαρτοσήμου. Σύμφωνα με την από 18/05/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου λοιπών φόρων – τελών χαρτοσήμου, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την ως άνω τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε και έκρινε ότι δεν πρέπει να επιστραφεί το αιτούμενο ποσό, αφενός διότι, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι υφίσταται έντοκος δανεισμός, δηλαδή δανεισμός έναντι ανταλλάγματος, ώστε η εν λόγω συναλλαγή, η οποία έγινε στις 6/5/2014 (σύμφωνα με τις εγγραφές στο ημερολόγιο που προσκομίσθηκε) να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και να έχει εφαρμογή η με αριθ. 2163/2020 απόφαση του ΣτΕ και αφετέρου, διότι, σε κάθε περίπτωση έχει παραγραφεί το δικαίωμα αξίωσης της Α.Ε., για επιστροφή του ποσού την 31/12/2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ακυρότητα της καταλογιστικής πράξεως λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, λόγω μη αναγραφής επί της προσβαλλόμενης πράξης του αύξοντος αριθμού και του ενημερωτικού κειμένου περί της υποχρέωσης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.
- 2) Ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης λόγω έλλειψης αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου. Νόμιμη και εμπρόθεσμη υποβολή της από 30/12/2021 τροποποιητικής δήλωσης, με την οποία αιτήθηκε την ανάκληση της υπ' αρ. .../2016 δηλώσεως απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου και την εξάλειψη της φορολογικής της υποχρέωσης προς απόδοση των τελών χαρτοσήμου για την έντοκη χορήγηση χρηματικού δανείου και την έντοκη επιστροφή του καταβληθέντος χρηματικού ποσού.
- 3) Παράνομη και εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί παραγραφής της σχετικής αξιώσεως προς επιστροφή του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος – Επικουρικώς, παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως καταλογισμού φόρων και προστίμων.
- 4) Παράνομη διενέργεια φορολογικού ελέγχου με αφορμή την υποβολή αίτησης, με πρωτοβουλία του ίδιου του φορολογούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, με το άρθρο 16 παρ. 1 Ν. 2690/1999 (ΚΔΔιαδ): «*Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται επίσης η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης*».

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 37 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα.
- ι) λοιπές πληροφορίες».

Επειδή, ακολούθως με την ΠΟΛ 1069/2014, ορίζεται ότι: «Σε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπόκεινται εν όλω ή εν μέρει οι πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται από τη Φορολογική Αρχή ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), με την εξαίρεση που προβλέπεται μέχρι 1.1.2015 (σύμφωνα με την παρ. 29 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) για τις πράξεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, οι οποίες, εφόσον εκδόθηκαν μετά την 1.1.2014, θα προσβάλλονται απευθείας στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή, για όλες τις λοιπές πράξεις που εκδίδονται μετά την ως άνω ημερομηνία, υποχρεούται να αναγράφει επί του σώματος αυτών, ότι “σε περίπτωση αμφισβήτησής της, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλει, δια της αρμόδιας φορολογικής αρχής που την εξέδωσε, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίησή τη”, καθώς και το ότι “είναι απαράδεκτη η προσφυγή απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά της πράξης”».

Σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 3 ΚΔΔ: «Το κατά τις προηγούμενες περιόδους απαράδεκτο του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης κατά της οποίας προβλέπεται από το νόμο η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ισχύει αν η αρμόδια διοικητική αρχή παρέλειψε να ενημερώσει πλήρως, κατά οποιονδήποτε τρόπο, τον ενδιαφερόμενο, τόσο για την υποχρέωση, όσο και για τους όρους άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι ο αύξων αριθμός δεν εντάσσεται στα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να περιέχει η πράξη προσδιορισμού φόρου, συνεπώς η μη αναγραφή του επί της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ουδόλως επιδρά επί του κύρους αυτής. Την θέση αυτή, άλλωστε, υιοθετεί και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίνοντας σχετικώς ότι διοικητική πράξη, η οποία φέρει ημερομηνία έκδοσης, δεν είναι ούτε ανυπόστατη ούτε παράνομη, εκ του λόγου ότι δεν φέρει αριθμό απόφασης του οργάνου που την εξέδωσε (ΣτΕ 1071/2008, 121/1987, 4602/1977).

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά την υποχρέωση ενημέρωσης ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και τις συνέπειες παράλειψης της εν λόγω ενημέρωσης εκ μέρους της Διοικήσεως, σχετικές είναι οι διατάξεις των άρθρων 63 παρ. 3 εδ. γ' ΚΔΔ και 16 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ΚΔΔιαδ. Στο μεν πρώτο άρθρο, αναφέρονται οι συνέπειες που επιφέρει η παράλειψη ενημέρωσης στο ένδικο βοήθημα της προσφυγής, ενώ στο δεύτερο, οι συνέπειες της παράλειψης ενημέρωσης στην ίδια τη διοικητική προσφυγή και τη διοικητική πράξη¹.

Ειδικότερα, το άρθρο 16 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ΚΔΔιαδ ορίζει ρητώς ότι η παράλειψη ενημέρωσης αφενός δεν θίγει το κύρος της διοικητικής πράξης και αφετέρου δεν επιφέρει το απαράδεκτο της ενδικοφανούς προσφυγής. Άλλωστε, τη λύση αυτή υποδεικνύει και η, στο πλαίσιο της συστηματικής ερμηνείας, εφαρμογή του επιχειρήματος «εφόσον επιτρέπεται το μείζον επιτρέπεται και το έλασσον». Επομένως, εφόσον επιτρέπεται επί παράλειψης ενημέρωσης η απευθείας άσκηση ένδικης προσφυγής βάσει του άρθρου 63 παρ. 3 ΚΔΔ, θα πρέπει επίσης να θεωρείται παραδεκτή και η ενδικοφανής προσφυγή που κατατέθηκε εκπρόθεσμα, ακριβώς λόγω αυτής της παράλειψης ή της εσφαλμένης ενημέρωσης εκ μέρους της Διοικήσεως².

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα άσκησε εμπρόθεσμα την υπ' αριθ. πρωτ./20-06-2022 ενδικοφανή προσφυγή κατά της προσβαλλόμενης πράξης, παρόλο που δεν ενημερώθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση ως προς τη δυνατότητα αυτή (οπότε δεν γεννάται ζήτημα καλύψεως του απαραδέκτου της ενδικοφανούς προσφυγής βάσει του άρθρου 16 παρ. 1 εδ. γ' του ΚΔΔιαδ) και συνεπώς κανένα περιορισμό του δικαιώματός της για έννομη προστασία υπέστη, όπως αβασίμως ισχυρίζεται. Περαιτέρω, η μη αναγραφή επί της προσβαλλόμενης πράξης του ενημερωτικού κειμένου ως προς τη δυνατότητα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής δεν επιδρά επί του κύρους της πράξης, κατά τη ρητή διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 16 παρ. 1 εδ. δ' του ΚΔΔιαδ.

Τέλος, επισημαίνουμε τη νομολογιακή τάση συρρίκνωσης της διοικητικής υποχρέωσης ενημέρωσης για την ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εισήχθη με τη ΣτΕ 876/2013 στο πεδίο των διοικητικών συμβάσεων. Με τη συγκεκριμένη απόφαση κρίθηκε ότι, κατ' εξαίρεσιν, δεν υφίσταται υποχρέωση για ενημέρωση, όταν η ίδια δικονομική διάταξη που προβλέπει την άσκηση συγκεκριμένου ενδίκου βοηθήματος επιτάσσει ρητώς την τήρηση της ενδικοφανούς διαδικασίας ως προϋπόθεσης του παραδεκτού του. Κατά τον τρόπο αυτό η υποχρέωση ενημέρωσης, η οποία αποτελεί μια ουσιαστικού δικαίου υποχρέωση της Διοικήσεως, αναπτύσσει την ενέργειά της

¹Βλ. Π. Λαζαράτου, Η ερμηνεία του νέου Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (Η προσφυγή κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας- άρθρα 63-70), Δίκη, τεύχος 30/1999, σελ. 1047.

²Βλ. Ν. Χατζητζανή, Κώδιξ Διοικητικής Δικονομίας, ερμηνεία κατ' άρθρον, τόμος Α', εκδόσεις Σάκκουλα, 2004, Αθήνα-Κομοτηνή, σελ. 459, Χ. Μουκίου, Η σιωπή της Διοίκησης, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή, 2003, σελ. 554. Βλ. ΔΠρΡοδ Α49/2018, ΔΠρΘεσ 5801/2020.

αναλόγως του αν προβλέπεται σε «δικονομική» ή «ειδική διαδικαστική» διάταξη. Ήδη, η ανωτέρω θέση του Συμβουλίου της Επικρατείας υιοθετήθηκε από τα Διοικητικά Δικαστήρια και στις φορολογικές διαφορές (ΔΠρΘεσ 6269/2018, ΔΠρΑθ 2385/2019, ΔΕφΛαρ 25/2020), τα οποία έκριναν ότι η διάταξη του άρθρου 63 παρ. 8 ΚΦΔ έχει δικονομικό χαρακτήρα, καθώς δι' αυτής προβλέπεται τόσο η υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής όσο και η άσκηση ενδίκου βοηθήματος³.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς :

Επειδή, με βάση το παράρτημα του ν. 4174/2013, οι διατάξεις του κώδικα φορολογικής διαδικασίας ισχύουν και για τα Τέλη Χαρτοσήμου (π.δ. 28ης Ιουλίου 1931).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013 «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν 4174/2013, ορίζεται ότι : « 1.«Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

³Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Ε' έκδοση, 2014, σελ. 742, υποσημ. 1160.

φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι «4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.

Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεώστητα ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη, η οποία ακυρώνεται ή τροποποιείται, εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36.»

Επειδή, , με την ΠΟΛ 1114/22-07-2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ.14/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ορίζεται ότι : «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ. 2).

Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ. 3).

2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.: [...]

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώτην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώτην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.....».

Επειδή, επιπλέον στην **ΠΟΛ 1172/14-11-2017** ορίζεται ότι «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ.2). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ.3).

2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες 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.

[...]

5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, ΣτΕ 425/2017 επταμ., ΣτΕ 845/2017 -7/2017, ΣτΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

[...]

7. Αλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/22.7.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε

έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 ν. 2238/1994).»

Επειδή, με την **Ε.2049/26-02-2021** 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»

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.

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:
α.[...]

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.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε στις 29/03/2016 την με αριθ./2016 εκπρόθεσμη δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου έτους 2014, για τα δάνεια που χορήγησε στον μέτοχο και απέδωσε χαρτόσημο ύψους 4.653,98 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 930,80€, πλέον πρόσθετα τέλη εκπροθέσμου 896,92 €, ήτοι, συνολικό ποσό 6.481,69€. Στη συνέχεια υπέβαλε, μέσω της

ψηφιακής υποδοχής και διαχείρισης αιτημάτων της ΑΑΔΕ, «τα αιτήματά μου», στις 30/12/2021 την με αριθ. Πρωτ. /5411 ανακλητική – τροποποιητική δήλωση για το έτος 2014 (Β΄ τρίμηνο) με την οποία ανακάλεσε την με αριθ. .../2016 αρχική δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, έτους 2014, ζητώντας την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος, ποσού, χαρτοσήμου, επικαλούμενη την με αριθ. 2163/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ακολούθως η φορολογική αρχή έκρινε ότι έπρεπε να διενεργηθεί έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν η προσφεύγουσα δικαιούται να λάβει την επιστροφή των Τελών Χαρτοσήμου του έτους 2014. Για το λόγο αυτό εξέδωσε την με αριθμό .../04-04-2022 εντολή ελέγχου γραφείου για εφαρμογή των διατάξεων τελών χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 και περαιτέρω συνέταξε την από 18/05/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου λοιπών φόρων – τελών χαρτοσήμου, για την ίδια ως άνω περίοδο. Βάσει της ως άνω έκθεσης, εκδόθηκε η από 18/5/2022 (άνευ αύξουσας αρίθμησης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2016. Με την ως άνω πράξη, ο έλεγχος, δεν έκανε δεκτό το αίτημα προς επιστροφή των τελών χαρτοσήμου, αφενός, διότι δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι υφίσταται έντοκος δανεισμός, δηλαδή δανεισμός έναντι ανταλλάγματος, ώστε η εν λόγω συναλλαγή, η οποία έγινε στις 6/5/2014 (σύμφωνα με τις εγγραφές στο ημερολόγιο που προσκομίσθηκε) να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και αφετέρου, διότι, σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα αξίωσης της Α.Ε., για επιστροφή ποσού ύψους 6.481,69€, έχει παραγραφεί την 31/12/2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων επικαλείται και ακυρότητα της πράξης για παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι επί της υποβληθείσας αιτήσεως, η φορολογική αρχή είχε εκ του νόμου τη δυνατότητα αποκλειστικά και μόνο να εκδώσει θετική ή αρνητική απόφαση και όχι να προβεί σε έκδοση εντολής ελέγχου και οριστικής πράξης προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου.

Επειδή, με το ν.4174/2013 (Α 170) θεσπίσθηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος καθορίζει τη διαδικασία, που πρέπει να ακολουθείται για τον προσδιορισμό και την είσπραξη των δημόσιων εσόδων, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση στην κείμενη νομοθεσία. Οι διατάξεις του Κώδικα, που τέθηκαν σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2014, εφαρμόζονται, σύμφωνα με το παράρτημα του νόμου και για τα Τέλη Χαρτοσήμου (π.δ. 28ης Ιουλίου 1931). Ειδικότερα, με τον Κώδικα επιχειρήθηκε η ένταξη σε ενιαίο κείμενο των σχετικών ρυθμίσεων των υπαγόμενων σε αυτόν φορολογιών, καθόσον αφορά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, προβλέπεται, εκτός της αρχικής και της υπό επιφύλαξη δήλωσης, η υποβολή της κατά το άρθρο 19 παρ.1, τροποποιητικής, όταν διαπιστώσει ο φορολογούμενος ότι η αρχική δήλωση του περιέχει λάθος ή παράλειψη. Η τροποποιητική δήλωση αναφέρεται στη συμπληρωματική δήλωση του προϊσχύσαντος καθεστώτος, συμπεριλαμβάνει όμως κατά την αληθή έννοια της διάταξης και την ανάκληση υποβληθείσας δήλωσης στην περίπτωση, που από

πραγματικό ή νομικό σφάλμα ο υπόχρεος περιέλαβε στη δήλωση του φορολογητέα ύλη, που ήταν ανύπαρκτη ή υπερέβαινε την πραγματική ή δεν υπόκειται σε φόρο. Η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων κατόπιν έκδοσης και κοινοποίησης εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου, η οποία, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, είναι πενταετής και αρχίζει από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Περαιτέρω, από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 23, 31, 34 και 36 του ΚΦΔ, προκύπτει ότι η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, κλπ, προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος και εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα την με αριθ. Πρωτ. /5411, την με αριθ. .../4-4-22 εντολή ελέγχου και την από 18/05/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαπιστώνεται ότι, ενώ η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση Τελών Χαρτοσήμου αφορά το έτος 2014, η εντολή ελέγχου και η εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, αφορούν το φορολογικό έτος 2016. Επιπροσθέτως, από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, η οποία συνιστά την αιτιολογία της εκδοθείσας πράξης, συνάγεται, ότι ο έλεγχος αφορά το έτος 2014, χωρίς ωστόσο να αιτιολογείται, ως προς το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για το φορολογικό έτος 2016, και να περιλάβει σε αυτή, δεδομένα τελών χαρτοσήμου που αφορούν στο φορολογικό έτος 2014, ως προς το οποίο, το δικαίωμα του ελέγχου έχει παραγραφεί. Επειδή με βάση τα ανωτέρω συνάγεται σαφώς, ότι η από 18/5/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2016, δεν περιέχει αιτιολογία, ως εκ τούτου θα πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, εσφαλμένα η φορολογική αρχή προέβη σε έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, καθότι πρόκειται για παραγεγραμμένο φορολογικό έτος (2014), ενώ δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, περί παρατάσεων της παραγραφής. Αντ' αυτής, η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα να εκδώσει ρητή αρνητική πράξη, στην οποία θα αναφέρει τους λόγους απόρριψης της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης Τελών Χαρτοσήμου του έτους 2014 και η οποία θα είχε εκτελεστό χαρακτήρα.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι νομίμως και εμπροθέσμως υπέβαλε την από 30/12/2021 τροποποιητική – ανακλητική δήλωση με την οποία αιτήθηκε την ανάκληση της υπ’αρ. 124/29-03-2016 υποβληθείσας δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου για το έτος 2014, παραθέτουμε τα εξής : Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, σχετικά με τις τροποποιητικές δηλώσεις, ισχύουν τα αναφερόμενα στην παρ. 3^α του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι, πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (σχετικής δήλωσης). Αντίστοιχα, ως προς την αξίωση επιστροφής φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα, ισχύουν τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ.

Επειδή, για το έτος 2014 και συγκεκριμένα για το Β’ τρίμηνο, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή Τελών Χαρτοσήμου και συνακόλουθα το δικαίωμα του φορολογούμενου για την υποβολή ανακλητικής/τροποποιητικής δήλωσης, διατηρείται μέχρι την 31-12-2019 (πενταετής προθεσμία παραγραφής). Συνεπώς, στο βαθμό που η ανάκληση αυτή, κατ’ εφαρμογή της παρ. 3α του άρθρου 19 του ΚΦΔ, τελεί υπό το χρονικό περιορισμό της υποβολής της, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, κατά την ημερομηνία υποβολής της υπό κρίση αίτησης ανάκλησης, ήτοι την 30-12-2021, το δικαίωμα της προσφεύγουσας για υποβολή της με αριθ. Πρωτ. /5411 τροποποιητικής δήλωσης Τελών Χαρτοσήμου έτους 2014, είχε παραγραφεί στις 31/12/2019. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, δεν τίθεται ζήτημα αξίωσης προς επιστροφή των Τελών Χαρτοσήμου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, δεδομένου ότι η αξίωση αυτή συνδέεται με την αποδοχή της τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης, που εν προκειμένω δεν γίνεται αποδεκτή, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερθέντα.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή δεν γίνεται δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.