



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 1.12.2023

Αριθμός απόφασης: 1996

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με έδρα κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικού έτους 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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 υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση τέλος χαρτοσήμου, ποσού 44.258,97 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 8.851,79 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 22.129,48 €, και εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 4.425,90 €, ήτοι συνολικό ποσό 79.666,14 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι α) δεν υπεβλήθησαν δηλώσεις για ταμειακές διευκολύνσεις, συνολικού ποσού 3.599.909,20 €, και β) υφίσταται άφεση χρέους προς οφειλέτες της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού 412.994,13 €, τα οποία υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% και 2%, αντίστοιχα, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του ανωτέρω τέλους.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου.** Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου αναφορικά με τα ποσά φερομένων ταμειακών διευκολύνσεων, που αφορούν στους μήνες Ιούλιο έως και Νοέμβριο του 2017, εκκίνησε στις 31-12-2017, ήτοι στο τέλος του έτους, εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθούν οι οικείες δηλώσεις τελών χαρτοσήμου, και εξέπνευσε στις 31-12-2022, χωρίς να έχει χωρήσει καμιά νόμιμη παράταση του ως άνω χρόνου παραγραφής, με αποτέλεσμα παρανόμως και εσφαλμένως να καταλογίζονται διαφορές τελών χαρτοσήμου ως προς αυτά. Ομοίως, αναφορικά με τα ποσά, που φέρονται να αποτελούν αντικείμενο αφέσεως χρέους, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου εξέπνεε στο τέλος του έτους, εντός του οποίου εχώρησε η οικεία δήθεν άφεση χρέους και δημιουργήθηκε η τυχόν υποχρέωση καταβολής των αναλογούντων τελών, ήτοι, στη χειρότερη περίπτωση, εντός του έτους 2017, με συνέπεια να έχει άνευ ετέρου παραγραφεί στις 31-12-2022. Οι ανωτέρω ισχυρισμοί περί παραγραφής ισχύουν, δε, κατά μείζονα λόγο για τα κονδύλια εκείνα, που δεν σχηματίστηκαν πρωτογενώς κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, αλλά προέρχονται από προηγούμενα έτη. Όπως, δε, παρανόμως, αβασίμως, παρελκυστικώς και παραπλανητικώς ο έλεγχος επικαλείται για τη θεμελίωση του ισχυρισμού του περί δήθεν μη παραγραφής του σχετικού δικαιώματός του την εγκύκλιο διαταγή Ε 2049/2021 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και εκεί αναφερόμενο αποσπασματικό παράδειγμα (βλ. σελ. 20 της Εκθέσεως Ελέγχου), διότι εν προκειμένω ουδόλως η έναρξη του χρόνου παραγραφής συναρτάται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθ' όσον το εν λόγω γεγονός παρίσταται κρίσιμο μόνο στη χαρτοσήμανση του μεγαλύτερου πιστωτικού ή χρεωστικού υπολοίπου μιας χρήσεως και όχι, όπως εν προκειμένω, στη χαρτοσήμανση κάθε αναλήψεως ή καταθέσεως, ότε και η δήλωση τελών χαρτοσήμου υποβάλλεται μέχρι τη 15η ημέρα του επομένου μήνα της σχετικής εγγραφής, πολλώ δε μάλλον ουδόλως σχετίζεται με την περίπτωση τυχόν αφέσεως χρέους.
- 2. Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου.** Τα κονδύλια στους λογαριασμούς δεν υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου, διότι αφορούν στη λειτουργία απλού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, ο οποίος εξ ορισμού δεν υπόκειται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, αφενός γιατί δεν υπάρχει διάταξη νόμου, που να προβλέπει την υπαγωγή αυτού σε τέλος χαρτοσήμου, και αφετέρου γιατί ο λογαριασμός αυτός δεν έχει ως αιτία δανειακή

σύμβαση, προϋπόθεση απαραίτητη κατά νόμο για την υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου. Επ' ουδενί η μη δικαστική διεκδίκηση απαιτήσεων δεν συνιστά άφεση χρέους, διότι η τελευταία εξ ορισμού, σύμφωνα με το ρητό γράμμα της διατάξεως του άρθρου 454 ΑΚ, απαιτεί συμφωνία των μερών, η οποία πουθενά δεν διαπιστώνεται και, πολλώ μάλλον, αποτυπώνεται εν προκειμένω. Ο δε έλεγχος επικαλείται όλως αορίστως προς υποστήριξη των ισχυρισμών του μεμονωμένες και αποσπασματικές δικαστικές αποφάσεις προ τριακονταετίας και άνω, χωρίς ουδόλως να επεξηγεί και, πολλώ μάλλον, να αιτιολογεί πώς τα πραγματικά περιστατικά, που απασχόλησαν αυτές, ταυτίζονται με τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περιπτώσεως. Ουδόλως αιτιολογείται και, κατά μείζονα λόγο, νομιμοποιείται η επιβολή τελών χαρτοσήμου ειδικώς στην επίμαχη χρήση σε ποσά, ως προς τα οποία ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί ότι έχουν δημιουργηθεί σε προηγούμενες χρήσεις. Ούτε, βεβαίως, συνιστά δικαιολογητικό λόγο το πρώτον επιβολής τελών χαρτοσήμου επ' αυτών κατά την επίμαχη χρήση η τυχόν μη χαρτοσήμανσή τους ή η με διαφορετικό τρόπο χαρτοσήμανσή τους κατά τη χρήση, στην οποία σχηματίστηκαν, καθ' όσον κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται ρητώς από καμιά διάταξη νόμου. Σε δε κάθε περίπτωση, με το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα προσκομίσε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία, εκ των οποίων πλήρως επιβεβαιώνεται η άσκηση ενεργειών προς διεκδίκηση της εισπράξεως των επίμαχων απαιτήσεων, πλην όμως τούτα ουδόλως αξιολογήθηκαν από αυτόν και καμιά σχετική αναφορά δεν διαλαμβάνεται στην Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή στην προσφεύγουσα επιχείρηση με δραστηριότηταδιενεργήθηκε έλεγχος από το ΚΕ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου.

Επειδή στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου χαρτοσήμου ελέγχθηκε αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία τις επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους, εταίρους ή τρίτους έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης και από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων που τηρήθηκαν και των δηλώσεων που υποβλήθηκαν, διαπιστώθηκε, ότι δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για ταμειακές διευκολύνσεις που η προσφεύγουσα έδωσε στους μετόχους σε τρίτους ή στις επιχειρήσεις που συμμετείχε.

Σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 5 περίπτωσης γ' εδάφιο τέταρτο, όπως έχουν αντικατασταθεί με το άρθρο 43 του Νόμου 1041/1980 ορίστηκε ότι πάσα εν γένει εγγραφή στα βιβλία εταιρείας, περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό των εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικές εν γένει εταιρείες ή επιχειρήσεις, η οποία δεν ανάγεται σε σύμβαση, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου 20%.

Το σύνολο του οφειλομένου χαρτοσήμου ανά λογαριασμό Γενικής Λογιστικής ανά μήνα έχει ως ακολούθως:

Μήνας/ λ/σμος	33.01.0002	33-95-0004	33-09-0002	33-09-0003	ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΟΓΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Ιούλιος	434.921,84	280.682,64	33.000,00	39.990,00	788.594,48	7.885,94	1.577,19	9.463,13
Αύγουστος	26.097,45				26.097,45	260,97	52,19	313,17
Σεπτέμβριος	8.228,39				8.228,39	82,28	16,46	98, 74
Οκτώβριος	11.586,46				11.586,46	115,86	23,17	139,04
Νοέμβριος	2.765,78				2.765,78	27,66	5,53	33,19
Δεκέμβριος	315.986,29				315.986,29	3.159,86	631,97	3.791,84

ΣΥΝΟΛΟ	799.586,21	280.682,64	33.000,00	39.990,00	1.153.258,85	11.532,59	2.306,52	13.839,11
--------	------------	------------	-----------	-----------	--------------	-----------	----------	-----------

Μήνας/ λ/σμος					ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΟΓΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Ιούλιος	503.746,84	934.704,50	198.544,61	644.215,02	2.281.210,97	22.812,11		27.374,53
Αύγουστος			18.598,15		18.598,15	185,98	37,20	223,18
Σεπτέμβριος			6.382,63		6.382,63	63,83	12,77	76,59
Οκτώβριος			5.143,59		5.143,59		10,29	61,72
Νοέμβριος			5.433,92		5.433,92	54,34	10,87	
Δεκέμβριος			129.881,09		129.881,09	1.298,81	259,76	1.558,57
ΣΥΝΟΛΟ	503.746,84	934.704,50	363.983,99	644.215,02	2.446.650,35	24.466,50	4.893,30	29.359,80

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.: «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.»

Επειδή ακολούθως, 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 Επικράτειας (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. 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..... 4.

Επειδή, ακόμη, όπως διευκρινίστηκε στην Εγκύκλιο Ε.2049/2021, με την οποία διευκρινίστηκαν 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (ΑΡ. 75), ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ.

6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για ταμειακές διευκολύνσεις που η προσφεύγουσα έδωσε στους μετόχους σε τρίτους ή στις επιχειρήσεις που συμμετείχε, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω και καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου σε ποσοστό 1% κατ' άρθρον 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Χ.Τ..

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου για τις επίμαχες ταμειακές διευκολύνσεις όφειλε να καταβληθεί μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου αναφορικά με τα ποσά των ταμειακών διευκολύνσεων, που αφορούν στους μήνες Ιούλιο έως και Νοέμβριο του 2017, εκκίνησε στις 31-12-2017, ήτοι στο τέλος του έτους, εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθούν οι οικείες δηλώσεις τελών χαρτοσήμου, και εξέπνευσε στις 31-12-2022, προβάλλεται βάσιμα και το ποσό τελών χαρτοσήμου που αντιστοιχεί στις συγκεκριμένες χρονικές περιόδους πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή, βάσει των ως άνω, κρίνεται ότι μόνο για τα ποσά των ταμειακών διευκολύνσεων που αφορούν στο μήνα Δεκέμβριο του 2017, η δήλωση για τις οποίες όφειλε να υποβληθεί εντός του Ιανουαρίου του 2018, δεν έχει παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου και η εκκαθάριση έχει ως εξής:

Αξία υπαγόμενη σε τέλη χαρτοσήμου	445.867,38
Τέλη χαρτοσήμου 1%	4.458,67
Εισφορά ΟΓΑ στα ανωτέρω τέλη	891,73
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου	2.229,35
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου	445,86
Συνολικό ποσό για καταβολή	8.025,61

Επειδή στα πλαίσια του ιδίου ως άνω ελέγχου χαρτοσήμου ελέγχθηκε αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία τις επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους, εταίρους ή τρίτους έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης και από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων που τηρήθηκαν διαπιστώθηκε, ότι στον λογαριασμό 33-91 «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΣΕ ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΦΡΑΓΙΣΜΕΝΕΣ» υπάρχει ανείσπρακτο ποσό ευρώ 412.994,13. Το ποσό αυτό αναλύεται ως εξής: λογ. «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΣΦΡΑΓΙΣΜΕΝΕΣ» ποσό ευρώ 40.500,00, λογ «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΣΦΡΑΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΕ EULER» ποσό ευρώ 364.472,49 και λογ. «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΑΡΑ ΑΛΦΑ» ποσό ευρώ 8.021,64. Το ποσό αυτό έχει δημιουργηθεί από την χρήση 1/7/2008-30/6/2009 και η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί σε καμία δικαστική διεκδίκηση.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

- Η λύση με την οποία τα μέρη επιλέγουν να βάλουν τέλος σε μια ιδιωτική οικονομική (συνήθως) εκκρεμότητα μπορεί να έχει την έννοια του συμβιβασμού η οποία παρέχεται από τον ΑΚ 871 επ. Πρόκειται για σύμβαση με την οποία η μεταξύ δύο προσώπων έριδα ή αβεβαιότητα για κάποια έννομη σχέση αίρεται με αμοιβαίες υποχωρήσεις. Οι υποχωρήσεις πρέπει να είναι αμοιβαίες. Αν δεν έχουμε αμοιβαίες υποχωρήσεις αλλά

έχουμε μια μονομερή εγκατάλειψη βέβαιων αξιώσεων, τότε τα μέρη συμφωνούν σε μια άφεση χρέους (ΕφΑθ).

- Τα ιδιωτικά ενοχικά δικαιώματα, στις περισσότερες περιπτώσεις μπορούν να διατεθούν ελεύθερα. Αυτό σημαίνει πως ο έχων το εκάστοτε δικαίωμα μπορεί επί παραδείγματι να παραιτηθεί από αυτό. Μια τέτοια παραίτηση ενέχει και η διάταξη του άρθρου 454 του Αστικού Κώδικα περί «άφεσης χρέους».
- «Όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους, ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει ότι δεν υπάρχει το χρέος, επέρχεται απόσβεση της ενοχής.»
- Για τη σύναψη της συμφωνίας άφεσης χρέους δεν απαιτείται κάποιος συγκεκριμένος τύπος. Σε κάθε περίπτωση βέβαια αν η άφεση αυτή γίνεται για αιτία για την οποία απαιτείται η τήρηση συστατικού τύπου, τότε και η άφεση χρέους θα έχει τον ίδιο τύπο όπως στις περιπτώσεις των άρθρων 369 και 842 ΑΚ.
- Όπως κάθε σύμβαση, έτσι και εδώ για τη σύναψή της πρέπει ο οφειλέτης να αποδεχθεί την παραίτηση του δανειστή, και η πρόταση αυτή προς τον οφειλέτη πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολη. Υπάρχει και η δυνατότητα να γίνει άτυπα η πρόταση για άφεση χρέους από τον δανειστή προς τον οφειλέτη. Λόγω της προφανούς ωφελείας που έχει για τον οφειλέτη η σύμβαση αυτή, μετά από ένα εύλογο χρονικό διάστημα, σιωπή εκ μέρους του οφειλέτη τεκμαίρεται ως αποδοχή της πρότασης άφεσης χρέους (Μον.Πρ.Δραμ.).

Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα άτυπα αποδέχθηκε την πρόταση άφεσης χρέους η οποία έχει χαρτόσημο 2% (πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου) σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου και υπολόγισε το σύνολο του οφειλομένου χαρτοσήμου ως ακολούθως:

Ποσό	Χαρτόσημο	ΟΓΑ	Σύνολο
412.994,13	8.259,88	1.651,98	9.911,86

Επειδή στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 στο άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Κ.Δ.Δ. (ν. 2690/1999) ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή στο άρθρο 20 περ. θ' του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου οι τραπεζικές επιταγές αδιάφορα από τον τόπο έκδοσης, οπισθογράφησης και πληρωμής, καθώς και οι αποδείξεις εξόφλησης των εντολών πληρωμής κάθε φύσης και των πιστωτικών επιστολών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 454 του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι:

«Όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους, ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει ότι δεν υπάρχει το χρέος, επέρχεται απόσβεση της ενοχής.»

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 426/2004, κρίθηκε ότι: «...Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 454 ΑΚ όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει, ότι δεν υπάρχει το χρέος, επέρχεται απόσβεση της ενοχής. Για τη σύναψη της σύμβασης άφεσης χρέους δεν απαιτείται η τήρηση κάποιου τύπου εκτός αν γίνεται για αιτία για την οποία απαιτείται η τήρηση ουσιαστικού τύπου, οπότε στην περίπτωση αυτή ο ίδιος τύπος απαιτείται και για την άφεση χρέους, με ποινή ακυρότητας, η άφεση δε του χρέους, μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, που συνάγεται από τις εν γένει περιστάσεις. Πάντως η επί μακρόν χρόνο αζητησία του χρέους από μέρους του δανειστή δεν μπορεί μόνη της να εκληφθεί ως σιωπηρή σύμβαση άφεσης.»

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 934/2014, κρίθηκε ότι: «.... Εξάλλου, κατά τη διάταξη του άρθρου 454 ΑΚ όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει ότι δεν υπάρχει το χρέος, επέρχεται απόσβεση της ενοχής. Από τη διάταξη αυτή σαφώς συνάγεται ότι, η άφεση χρέους, η οποία είναι σύμβαση μεταξύ δανειστή και οφειλέτη, με την οποία ο πρώτος παραιτείται από την ενοχική αξίωση που έχει κατά του δευτέρου, έχει ως αποτέλεσμα την άμεση απόσβεση της ενοχής. Έτσι, ο δανειστής δεν δικαιούται πλέον να ασκήσει το δικαίωμα που πηγάζει απ' αυτήν την ενοχή. Αν δε, παρόλα αυτά, το ασκήσει αποκρούεται επιτυχώς με την από το άρθρο αυτό (454 ΑΚ) παρακωλυτική της ασκήσεως του δικαιώματος σχετική ένσταση. Η σύμβαση δε αυτή περί αφέσεως χρέους καταρτίζεται με άτυπη δήλωση του δανειστή προς τον οφειλέτη, η οποία μπορεί να γίνει ακόμη και σιωπηρά, αρκεί να είναι σαφής και αναμφίβολη, όπως συμβαίνει με κάθε απαλλοτρίωση περιουσίας και μάλιστα με κάθε παραίτηση από δικαίωμα (ΑΠ 426/04).....».

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 1694/2017, κρίθηκε ότι: «.... Με την άφεση χρέους ο δανειστής παραιτείται από το ενοχικό δικαίωμα, δηλαδή από την απαίτησή του κατά του οφειλέτη για να αποσβεσθεί η ενοχή και να απαλλαγεί ο οφειλέτης από την υποχρέωση της παροχής. Ως παραίτηση δε από ενοχικό δικαίωμα μπορεί να γίνει μόνο με σύμβαση. Η σύμβαση αυτή είναι αναιτιώδης και δεν απαιτείται για το κύρος της τήρηση τύπου και έτσι μπορεί να συναφθεί ρητά, αλλά και να συναχθεί σιωπηρά από πραγματικά γεγονότα. Πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολη και δεν είναι δυνατόν να τεκμαίρεται.

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 513/2022, κρίθηκε ότι: «.... Εφόσον η άφεση χρέους είναι σύμβαση, για τη σύναψή της πρέπει ο οφειλέτης να αποδεχθεί την παραίτηση του δανειστή. Η σιωπηρή παραίτηση, ως συνιστώσα εκποιητική δικαιοπραξία, πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολος, όπως κάθε απαλλοτρίωση περιουσίας και μάλιστα όπως κάθε παραίτηση από δικαίωματος και δεν είναι δυνατόν να τεκμαίρεται.

Επειδή, η σύμβαση άφεςης χρέους, η οποία καταρτίζεται εγγράφως, ή με άτυπη δήλωση ή ακόμα και σιωπηρά, πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολη, με κάθε παραίτηση από το δικαίωμα και δεν είναι δυνατόν να τεκμαίρεται.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στον λογαριασμό 33-91 «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΣΕ ΚΑΟΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΦΡΑΓΙΣΜΕΝΕΣ» υπάρχει ανείσπρακτο ποσό ευρώ 412.994,13 που αναλύεται ως εξής: λογ. «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΣΦΡΑΓΙΣΜΕΝΕΣ» ποσό ευρώ 40.500,00, λογ. «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΣΦΡΑΓΙΣΜΕΝΕΣ ΣΕ EULER» ποσό ευρώ 364.472,49 και λογ. «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΑΡΑ ΑΛΦΑ» ποσό ευρώ 8.021,64, το οποίο έχει δημιουργηθεί από την χρήση 1/7/2008-30/6/2009 και η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί σε καμία δικαστική διεκδίκηση και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αυτή άτυπα αποδέχθηκε την πρόταση άφεςης χρέους η οποία έχει χαρτόσημο 2% (πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου) σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου και υπολόγισε το σύνολο του οφειλόμενου χαρτοσήμου ως ακολούθως:

Ποσό	Χαρτόσημο	ΟΓΑ	Σύνολο
412.994,13	8.259,88	1.651,98	9.911,86

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, ο έλεγχος συμπερασματικά κατέληξε ότι η σφράγιση των επιταγών, η οποία αποτελεί το πρώτο βήμα για την εκκίνηση της ποινικής διαδικασίας του άρθρου 79 του ν. 5960/1933, αποτελεί άφεςη χρέους γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τις ανωτέρω διατάξεις και τη σχετική νομολογία καθώς από τη σφράγιση και μόνο των επιταγών δεν συνάγεται αναμφίβολα το συμπέρασμα ότι, αφενός η πιστώτρια εξέφρασε τη βούλησή της για άφεςη χρέους και αφετέρου ότι η οφειλέτρια συναινέσε σε ένα τέτοιο ενδεχόμενο.

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι η φορολογική αρχή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ., δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου 2% επί του ποσού των 412.994,13 € που θεωρήθηκε ως άφεςη χρέους και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης του επίμαχου καταλογισμού προβάλλεται βάσιμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και την τροποποίηση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2017:**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χαρτόσημο	44.258,97	4.458,67
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	8.851,79	891,73
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου	22.129,48	2.229,35
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου	4.425,90	445,86
Συνολικό ποσό για καταβολή	79.666,14	8.025,61

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.