



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 15-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1464

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

δ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

**2.** Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ....., ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ: ..... με έδρα την ....., επί της οδού ..... αρ....., κατά της από 27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ....., ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ: ....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 27/12/2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου 80.375,53 ευρώ, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ Χαρτοσήμου 16.075,11 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), 40.187,77 ευρώ, λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης των ως άνω τελών χαρτοσήμου, πλέον πρόστιμο του ίδιου άρθρου λόγω μη υποβολής σχετικής δήλωσης απόδοσης της ως άνω εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 8.037,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 144.675,96 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 27/12/2023 έκθεσης ελέγχου Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου αρθ.15 παρ. 5γ, φορολογικού έτους 2017, του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ., σύμφωνα με την οποία δεν υπεβλήθησαν δηλώσεις για ταμειακές διευκολύνσεις συνολικού ποσού 8.037.553,16 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της από 27/12/2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

#### **1) Εσφαλμένος καταλογισμός χαρτοσήμου.**

Οι εταιρείες «.....» είναι πελάτες της και από τις λογιστικές καρτέλες των εν λόγω εταιρειών προκύπτει ένας μεγάλος όγκος και συνεχής ροή συναλλαγών. Από καμία εγγραφή στις ως άνω καρτέλες δεν προκύπτει ότι υπήρξε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου λόγω επιστροφής χρημάτων. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι οι καταθέσεις των ως άνω εταιρειών συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις, αλλά αντιθέτως πρόκειται για προκαταβολές πελατών, κατά τη συνήθη πρακτική των εμπορικών επιχειρήσεων, οι οποίες δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι απαιτείται σχετική έγγραφη σύμβαση με τους πελάτες προκειμένου οι καταβολές να θεωρηθούν προκαταβολές δεν προβλέπεται από στις κείμενες διατάξεις.

## **2) Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να επιβάλει χαρτόσημο.**

Για τις συναλλαγές με την εταιρεία «.....», έπρεπε να χαρτοσημανθεί σύμφωνα με τον έλεγχο το υπόλοιπο που υπήρχε την 28/07/2017. Πλην όμως, για το υπόλοιπο αυτό έπρεπε να υποβληθεί δήλωση χαρτοσήμου τον Αύγουστο του έτους 2017 και συνεπώς το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να επιβάλει χαρτόσημο παραγράφηκε τον Αύγουστο του 2023.

Για τις συναλλαγές με την εταιρεία «.....», έπρεπε να χαρτοσημανθεί σύμφωνα με τον έλεγχο το υπόλοιπο που υπήρχε την 30/08/2017. Πλην όμως για το υπόλοιπο αυτό έπρεπε να υποβληθεί δήλωση χαρτοσήμου τον Σεπτέμβριο του 2017 και συνεπώς το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να επιβάλει χαρτόσημο παραγράφηκε τον Σεπτέμβριο του 2023.

Για τις συναλλαγές με την εταιρεία «.....», δεδομένου ότι ο φερόμενος ως δοσοληπτικός λογαριασμός δεν παρουσιάζει κίνηση το ελεγχόμενο έτος 2017, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου επί του υπολοίπου του λογαριασμού το έτος 2017. Αν ήθελε θεωρηθεί ότι οφείλεται χαρτόσημο αυτό θα επιβάλλονταν στη χρήση που ο δοσοληπτικός λογαριασμός παρουσίαζε τελευταία φορά κίνηση, ήτοι το αργότερο το έτος 2016, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει τέλος χαρτοσήμου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

## **Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) ορίζεται ότι: «Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) ορίζεται ότι: «Επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιαδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) ορίζεται ότι: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω

15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) ορίζεται ότι: «1

Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1 α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δή είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τρόπον συντεταγμένου εγγράφου.... 5γ

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 ενα επί τοις εκατόν (1 %)

Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος. Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμειακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχούμενου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **12 του Ν.Δ. 3717/1957** ορίζεται ότι:

«Η αληθής

έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά εις την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ, εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ, λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτως αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου». Κατά την έννοια της προπαρατεθείσης διατάξεως, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου η εγγραφή στα βιβλία, αναπληρώνει το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της οικείας σύμβασεως ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της σύμβασεως (ΣΤΕ 6172/1995, 4287/1995 κ.α.).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι:

*« 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. ...»*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25... 3.*

*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ)** 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 27/12/2023 έκθεση ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. άρθρο 15 παρ.5γ, φορολογικών ετών 2016 και 2017, του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής:

«Στο ισοζύγιο 30/12/2017 και συγκεκριμένα οι λογ. "30.01.03.0000. Πελάτες εξωτερικού Τ.Χ." και "53.98. Πιστωτές διάφοροι εσωτερικού" παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα 2.191.332,87 και 6.013.322,20 αντίστοιχα. Για τη διαμόρφωση ακριβέστερης εικόνας, ο έλεγχος έλαβε τα αντίστοιχα αναλυτικά καθολικά (καρτέλες), τα οποία επισυνάπτονται και αποτελούν αναπόσπαστα στοιχεία του παρόντος ελέγχου από τα οποία προέκυψαν τα παρακάτω: 1. Η επιχείρηση "....." πελάτης της ελεγχόμενης οντότητας, παρουσιάζει χρεωστικές και πιστωτικές κινήσεις κατά τη περίοδο 2017, το μεγαλύτερο υπόλοιπο του οποίου είναι στις 28/7/2017 με ποσό 2.528.565,86 €. 2. Η επιχείρηση "....." πελάτης της ελεγχόμενης οντότητας, παρουσιάζει χρεωστικές και πιστωτικές κινήσεις κατά τη περίοδο 2017, το μεγαλύτερο υπόλοιπο του οποίου είναι στις 30/8/2017 με ποσό 3.998.683,37 €».

**Επειδή**, από τον έλεγχο των κινήσεων των αναλυτικών καθολικών προέκυψαν πιστώσεις προς ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας εταιρείας, έξω από τα πλαίσια οποιασδήποτε σύμβασης και χωρίς να γίνεται μνεία στην αιτία της κατάθεσης, ούτε να αποδεικνύεται από την ίδια ότι οι εν λόγω εγγραφές στα βιβλία της αφορούν σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό.

**Επειδή**, ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι ως άνω καταθέσεις δεν συνιστούν ταμειακή διευκόλυνση, αλλά προκαταβολές του πελάτη, κατά τη συνήθη πρακτική των εμπορικών επιχειρήσεων, οι οποίες δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.

**Επειδή**, οι συμβαλλόμενοι, και ειδικότερα οι επιτηδευματίες, στις μεταξύ τους συναλλαγές, και κυρίως στις περιπτώσεις της πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, συμφωνούν να προκαταβληθεί ολόκληρο το τίμημα μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση, ή μέρος αυτού, και να επακολουθήσει η πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών. Το τίμημα δε αυτό, ολόκληρο ή μέρος αυτού, συμφωνείται να συμψηφισθεί, μετά την πραγματοποίηση της πώλησης του αγαθού ή την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας, με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκαταβολή είναι η προπληρωμή ολόκληρου ή μέρους του τιμήματος μέλλουσας πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το οποίο θα συμψηφισθεί με το οριστικό τίμημα των εν λόγω συναλλαγών. Από εννοιολογικής πλευράς, ο όρος «προκαταβολή χρημάτων» ταυτίζεται με τον όρο «προέμβασμα». Η, κατά τα ανωτέρω, προκαταβολή:

α) Δεν είναι, αυτή καθ' εαυτή, σύμβαση, αλλά απλός όρος, ο οποίος εμπεριέχεται στις σχετικές συμβάσεις της πώλησης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών και

β) Δεν μπορεί να θεωρηθεί, σε καμιά περίπτωση, ως δάνειο, τόσο στην περίπτωση, που επακολούθησε η πραγματοποίηση της αγοράς ή της παροχής υπηρεσιών (Υπ. Οικ. Εγκ. 63/1955, Α. 12250/1962), όσο και στην περίπτωση, που οι συναλλαγές αυτές ματαιώθηκαν, για διάφορους λόγους, καίτοι η επιχείρηση, που έλαβε την προκαταβολή, τη χρησιμοποίησε, για τις ανάγκες της (Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. ....../1964) και τούτο, γιατί λείπουν από αυτή τα στοιχεία, που συγκροτούν, κατά νόμον (άρθρα 806-809 Α.Κ.), την έννοια του δανείου.

**Επειδή**, προκαταβολές χρημάτων, υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου, είναι αυτές, που πληρούν τις προϋποθέσεις των προεμβασμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 15 παρ. 23 του Κώδικα Χαρτοσήμου. Δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου οι, κατά την προεκτεθείσα έννοια, προκαταβολές χρημάτων επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ελλείψει ειδικής

διάταξης νόμου, επειδή οι προκαταβολές αυτές θα συμψηφισθούν με το οριστικό τίμημα των συναλλαγών αυτών.

**Επειδή**, οι προκαταβολές αυτές δεν υπόκεινται ούτε σε φόρο προστιθέμενης αξίας, επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε ως παράδοση αγαθών, είτε ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του Νόμου 2859/2000. Τονίζεται, ότι οι προκαταβολές χρημάτων δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου με τη βασική προϋπόθεση, ότι αυτές χορηγούνται για συγκεκριμένη πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η οποία (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών. Αν όμως οι προκαταβολές χρημάτων δίδονται γενικά και αόριστα για μέλλουσες πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, οι οποίες δεν είναι γνωστές και συγκεκριμένες κατά το χρόνο χορήγησης των προκαταβολών αυτών, τότε οι προκαταβολές αυτές μπορεί να θεωρηθούν ως χρηματοδότηση του λήπτη των εν λόγω προκαταβολών και να συνιστούν απλή κατάθεση χρημάτων αποδεικνυόμενη από εγγραφή στα βιβλία και υποκείμενη εκ του λόγου τούτου στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (τέλος 1%. βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ Κ.Τ.Χ.) (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 772-773).

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 27/12/2023 έκθεση ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. άρθρο 15 παρ.5γ, φορολογικών ετών 2016 και 2017, του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής:

*«...τα ποσά των υπολοίπων είναι δυσανάλογα υψηλά συγκριτικά με το σύνολο των συναλλαγών που είχε η ελεγχόμενη με τους συγκεκριμένους πελάτες. Προκειμένου, λοιπόν, ο έλεγχος να κάνει δεκτό τον ισχυρισμό ότι τα υπό κρίση ποσά αποτελούν προκαταβολή για μελλοντική παράδοση αγαθών, θα έπρεπε να έχει συναφθεί συμφωνία, η οποία να αποδεικνύεται από σχετική έγγραφη σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών. Επιπλέον στην εξεταζόμενη περίπτωση, οι προκαταβολές χρημάτων παραμένουν χωρίς σχετικό συμψηφισμό με αντίστοιχη παράδοση αγαθών για μια πενταετία και πλέον, οπότε αποδεικνύεται ότι κατά το χρόνο που δόθηκαν οι προκαταβολές, οι μελλοντικές πωλήσεις δεν ήταν γνωστές και συγκεκριμένες και δόθηκαν με σκοπό τη χρηματοδότηση δι' αυτών του λήπτη των εν λόγω προκαταβολών. Συνιστούν δε απλή κατάθεση χρημάτων, αποδεικνυόμενη από εγγραφή στα βιβλία και υποκείμενη, εκ του λόγου τούτου, στο οικείο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (τέλος 1%, βάσει άρθρου 15 παρ. 5γ Κ. Τ.Χ.).».*

**Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας.**

**Επειδή**, από 01/01/2014 το ζήτημα της παραγραφής όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ). Συγκεκριμένα



σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ 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, στις διατάξεις του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου, δεν υφίσταται διάταξη περί παραγραφής, όπως προέκυπτε μέχρι πρόσφατα από τη νομολογία, η παραγραφή του χαρτοσήμου ήταν εικοσαετής, σύμφωνα με το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα (ΣτΕ 3514/1996, 2579/1998, 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ.Πρωτ.Αθ. 5421/1975, ΦορΕφΠειρ 1303/1969, ΔΕφΑθ 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979).

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2147/11-09-2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ»:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. ..../2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1

του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής....

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, σε συνέχεια της ως άνω εγκυκλίου εκδόθηκε η Ε. 2049/26-02-2021 Εγκύκλιος της ΑΑΔΕ «Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ» με την οποία δόθηκαν επιπλέον διευκρινήσεις και με την οποία ορίζεται :

«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. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

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

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

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία (Παναγιώτη Θ. Ρέππα, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα Ε.Ε. 5η έκδοση, σελ. 643-644), «Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμείνει αδρανής καθόλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3% κατά περίπτωση. Σημειώνεται, ότι εάν το παραπάνω υπόλοιπο, το οποίο χαρτοσημάνθηκε, κατά τα ανωτέρω, με τέλος χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση, μεταφερθεί και στη μεθεπόμενη χρήση, επίσης, ως απλή κατάθεση, δε θα υπαχθεί σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, επειδή το υπόλοιπο αυτό έχει ήδη χαρτοσημανθεί, ως απλή κατάθεση, στην προηγούμενη χρήση. Τούτο φυσικά ισχύει με την προϋπόθεση ότι ο δοσοληπτικός λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου και τη μεθεπόμενη αυτή χρήση.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 27/12/2023 έκθεση ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. άρθρο 15 παρ.5γ, φορολογικών ετών 2016 και 2017, του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής:

«Όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, η κατάθεση χρημάτων από πελάτες στην ελεγχόμενη, πραγματοποιήθηκε (σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης) ως προκαταβολή για μελλοντική αγορά αγαθών, με σκοπό τον σταδιακό συμψηφισμό των προκαταβολών με παράδοση αντίστοιχων αγαθών. Όμως η επαλήθευση από τον έλεγχο, αν πράγματι παραδόθηκαν αγαθά ή αν τα χρήματα δόθηκαν για να διευκολύνουν ταμειακά την επιχείρηση, ήταν αδύνατο να γίνει το ίδιο έτος, αλλά μόνο σε μεταγενέστερο χρόνο, οπότε και θα διαφαινόταν ότι δεν υπάρχει αντίστοιχη παράδοση αγαθών.

Θεωρώντας λοιπόν, ότι η διαπίστωση του ελέγχου πως τα εξεταζόμενα ποσά, δεν δόθηκαν σαν προκαταβολές για μελλοντικές αγορές, αλλά δόθηκαν για να διευκολύνουν ταμειακά την ελεγχόμενη, πραγματοποιήθηκε αφού παρήλθε ένα εύλογο χρονικό διάστημα και δεν έγιναν αντίστοιχες παραδόσεις αγαθών. Γι' αυτό λοιπόν η υπαγωγή των συγκεκριμένων ποσών σε φόρο χαρτοσήμου, γίνεται από τον έλεγχο στο τέλος του έτους 2017, όταν δηλαδή φάνηκε ευκρινώς ότι τα συγκεκριμένα ποσά δεν συνιστούν προκαταβολές, αλλά συνιστούν ταμειακή διευκόλυνση οπότε και πρέπει να υπαχθούν σε τέλη χαρτοσήμου.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί, ότι το ποσό του 1.510.303,93 (αφορά την επιχείρηση .....), μεταφέρεται στη χρήση 2017, εμφανίζεται στο ισοζύγιο τέλους χρήσης 2017. Δεδομένου ότι η μεταφορά του στη χρήση 2017, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει καμία κίνηση, συνιστά νέα εγγραφή και επειδή η ελεγχόμενη δεν επέδειξε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα συγκεκριμένο ποσό έχει υπαχθεί σε χαρτόσημο, ο έλεγχος προβαίνει στην υπαγωγή του σε τέλη χαρτοσήμου κατά τη χρήση 2017.».

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ: ....., και την **επικύρωση** της από 27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογικό έτος 2017**

Η από 27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                               | ΒΑΣΗ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΕΔ      |
|-----------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου                                    | 8.037.553,16      | 8.037.553,16      |
| Αξία Χαρτοσήμου 1%                                                    | 80.375,53         | 80.375,53         |
| ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%                                                    | 16.075,11         | 16.075,11         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ χαρτοσήμου<br>ανακρίβειας/μη υποβολής        | 40.187,77         | 40.187,77         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου<br>ανακρίβειας/μη υποβολής | 8.037,55          | 8.037,55          |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                                      | <b>144.675,96</b> | <b>144.675,96</b> |

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.