



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 05/07/2024

Αριθμός απόφασης: 2070

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
- 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».
- δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στην, κατά της σιωπηρής απόρριψης, λόγω παρέλευσης απράκτου της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας των ενενήντα ημερών για την έκδοση απόφασης επ' αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), της επιφυλάξεως της επί της Δήλωσης - Αίτησης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου (έντυπο Α200), η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της με αριθ. πρωτ. επιφυλάξεως της προσφεύγουσας που υποβλήθηκε με την υπ' αριθ. Δήλωση/Αίτηση αποδόσεως τελών χαρτοσήμου, η οποία υποβλήθηκε μέσω TAXIS από την πλατφόρμα «τα αιτήματά μου» την και βεβαιώθηκε με α/α για ποσό τέλους χαρτοσήμου 292.818,66 ευρώ, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών απέρριψε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα περί επιστροφής τελών χαρτοσήμου ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που καταβλήθηκε αχρεώστητα δυνάμει της από Δήλωσης - Αίτησης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος ο υπολογισμός τελών χαρτοσήμου βάσει του γενικού κατ' αρχήν κανόνα επί συμβιβασμών, καθόσον εν προκειμένω ισχύουν ειδικές φορολογικές ατέλειες και προνόμια υπέρ του, επικαλούμενη τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 98 του ν.4001/2011.
- Επικουρικός εσφαλμένος προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου επί του αρχικώς αξιούμενου ποσού και όχι επί του καταβαλλόμενου δια συμβιβασμού ποσού, ελλείψει αντίθετων συμβιβαζόμενων απαιτήσεων.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Παραβίαση της αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του υπόχρεου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 98 «Απόσχιση της δραστηριότητας Μεταφοράς της ΔΕΗ ΑΕ» του ν.4001/2011, ορίζεται ότι:

«7. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 1468/1950 (Α` 169), της παρ. 1 του άρθρου 36 και του άρθρου 37 του β.δ. της 28ης Ιανουαρίου 1951 (Α` 35), των άρθρων 12, 13 και 14 του α.ν. 1672/1951 (Α` 36) και των άρθρων του ν. 4483/1965 (Α` 118), όπως ισχύουν, καθώς και τα υφιστάμενα κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού φορολογικά, δικονομικά ή άλλα προνόμια ή δικαιώματα απαλλοτριώσεως ακινήτων, συστάσεως δουλειών, χρήσεως οδών, πλατειών, πεζοδρομίων, διέλευσης γραμμών ή καλωδίων ή διάνοίξεως υπόγειων σηράγγων ή εκτελέσεως υπέργειων ή υπόγειων εργασιών, τοποθέτησης στύλων, εγκατάστασης υποσταθμών, που είναι αναγκαίες για την κατασκευή, συντήρηση, επισκευή, εκμετάλλευση, ανάπτυξη και διατήρηση της λειτουργικής και τεχνικής αρτιότητας του Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας και εν γένει την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και παροχή υπηρεσιών ή άσκηση δραστηριοτήτων κοινής ωφέλειας παραμένουν σε ισχύ και εφαρμόζονται αναλόγως και υπέρ της

Επειδή, με το άρθρο 1 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται ότι:

«1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ίδιου ως άνω Κώδικα:

«1. Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται εις αναλογικά και εις πάγια. Ως αναλογικά τέλη κατά τον παρόντα νόμον νοούνται τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί της τοις σημαινομένοις εγγράφοις εκφραζομένης χρηματικής αξίας.

2. Εξαιρούνται του τέλους χαρτοσήμου το Δημόσιον, οι Δήμοι και αι Κοινότητες.

3. Απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις δεν θίγονται με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«1. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται,, εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικόν πληρωμής, μνημονεύον απαραιτήτως τα ουσιώδη στοιχεία του σημαινομένου εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφον τούτον. Εις το σώμα δε του εγγράφου ή παρά πόδας αυτού αναγράφονται υπό τινος των συναλασσομένων ή προκειμένου περί συμβολαιογραφικού εγγράφου, υπό του συντάσσοντος τούτο συμβολαιογράφου, ο αριθμός και η ημερομηνία του αποδεικτικού πληρωμής των τελών. Το αποδεικτικόν πληρωμής δέον να εκδίδεται το βραδύτερον εντός πέντε ημερών από της ημερομηνίας του σημαινομένου εγγράφου».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«Τέλος χαρτοσήμου οπωσδήποτε καταβληθέν δεν επιστρέφεται.

Β. Εξαιρετικώς, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί παραγραφής, επιστρέφονται τα τέλη χαρτοσήμου τα καταβληθέντα δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου, εφ' όσον δεν εγένετο η υπό του νόμου προβλεπόμενη χρήσις του εκδοθέντος αποδεικτικού πληρωμής ή εφ' όσον αποδεδειγμένως το ποσόν του τέλους κατεβλήθη εν όλως ή εν μέρει αχρεωστήτως. Ομοίως επιστρέφονται και τα καθ' οιονδήποτε τρόπον καταβληθέντα τέλη χαρτοσήμου, εφ' όσον εκδοθή απόφασις διοικητικού δικαστηρίου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, διατάσσουσα την επιστροφήν.

γ) Εις ας περιπτώσεις επιστρέφονται υπό του Δημοσίου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι, δασμοί, τέλη ή δικαιώματα, ως και πάσης άλλης φύσεως έσοδα, συνεπιστρέφονται κατά την αυτήν διαδικασίαν επιστροφής και τα συγκαταβληθέντα και επί των επιστρεφόμενων ποσών αναλογούντα οικεία τέλη χαρτοσήμου, ως αχρεωστήτως και ταύτα καταβληθέντα. Επί εξοφλήσεως των ως άνω επιστρεπτέων φόρων κ.λπ. δια συμψηφισμού προς ετέραν οφειλήν του δικαιούχου της επιστροφής, εξοφλούνται και τα επιστρεπτέα τέλη χαρτοσήμου δια συμψηφισμού προς τυχόν οφειλόμενα τοιαύτα δια την συμψηφιστικώς εξοφλούμενην οφειλήν. Εάν δια την συμψηφιστικώς εξοφλούμενην οφειλήν δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, τα επί του επιστρεπτέου ποσού αναλογούντα τοιαύτα συμψηφίζονται εις ποσόν της (κύριας) οφειλής, άλλως επιστρέφονται».

Επειδή, με την παρ. 1α του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 12 τέλος υπόκεινται: 1.α Πάσα σύμβαισις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται

εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές».

Επειδή, με την παρ. 1α του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 14 τέλος υπόκεινται: 1.α Πάσα σύμβασις, οιουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκούμενη υπό αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (Α' 131) ορίζεται ότι:

«Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερόμενων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυόμενην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 871 του Αστικού Κώδικα:

«Με τη σύμβαση του συμβιβασμού οι συμβαλλόμενοι διαλύουν με αμοιβαίες υποχωρήσεις μια φιλονικία τους ή μια αβεβαιότητα για κάποια έννομη σχέση. Με αβέβαιη σχέση εξομοιώνεται και η επισφαλής απαίτηση».

Επειδή, προϋπόθεση επιβολής τέλους χαρτοσήμου είναι απαραίτητα η σύνταξη ή έκδοση εγγράφου, το οποίο διαλαμβάνει νομικό γεγονός, από το οποίο γεννάται και η φορολογική ενοχή στη φορολογία χαρτοσήμου (ΣτΕ 3087/1966, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982). ... Ως έγγραφα, δε, υποβαλλόμενα σε τέλη χαρτοσήμου νοούνται τα ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα, που συντάσσονται ή εκδίδονται στην Ελλάδα, μεταξύ φυσικών ή νομικών προσώπων, με τα οποία (έγγραφα) συνάπτεται, τροποποιείται, συμπληρώνεται, καταργείται ή εξοφλείται σύμβαση ή σχέση οποιουδήποτε αντικειμένου και περιεχομένου, παρέχεται αρχική ή πρόσθετη ασφάλεια ή ενεργείται περιορισμός ή εξάλειψη αυτής, πιστοποιείται ή ομολογείται κάποιο γεγονός, κ.λπ. ... (Παναγιώτη Θ. Ρέππα – Φορολογία Χαρτοσήμου – Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου – τέταρτη έκδοση – εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2007 σελ. 82-83).

Επειδή, ο συμβιβασμός υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των γενικών διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1α, δ ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα (Γνωμοδοτήσεις Ν.Σ.Κ. ανακοινωθείσες με τα υπ' αριθ. 17186/11785/1943 και 11378/26406/1944 έγγραφα της Διεύθυνσης Νομ. Υπηρεσιών Υπ. Οικονομικών, Υπ. Οικ. Ε 9428/1958, Β. 1785/589/1980, Ε. 15930/713/1984). Κατά τη Διοίκηση (Υπ. Οικ. 1024409/1298/0014/Πολ. 1063/1990), το ως άνω τέλος χαρτοσήμου

(3% ή 2%) οφείλεται και στην περίπτωση, που οι υπό συμβιβασμό προτεινόμενες απαιτήσεις προέρχονται από πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον ο συμβιβασμός είναι σύμβαση ανεξάρτητη και αυτοτελής και, συνεπώς, επ' αυτού δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 19 του Ν. 1882/1990. Επίσης το ως άνω τέλος χαρτοσήμου (3% ή 2%) οφείλεται και στην περίπτωση, που η έννομη σχέση (πράξη), από την οποία προέρχεται η προς συμβιβασμό προτεινόμενη απαίτηση, απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου με ειδική διάταξη νόμου, και τούτο, γιατί ο συμβιβασμός είναι σύμβαση ιδία, ανεξάρτητη και αυτοτελής. Παρά τον ως άνω γενικό κανόνα περί υπαγωγής, δηλαδή, του συμβιβασμού στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου των γενικών διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 (τέλος 3%) ή 15 παρ. 1α (τέλος 2%) του Κώδικα Χαρτοσήμου, σε κάθε περίπτωση, η Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών, κατά παρέκκλιση του γενικού αυτού κανόνα, είχε κάνει δεκτό στο παρελθόν, σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, προφανώς, για λόγους επιείκειας, παρότι δεν υπάρχει σχετική διάταξη νόμου, ότι ο συμβιβασμός δεν υπόκειται στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου των ανωτέρω γενικών διατάξεων, αλλά στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου της έννομης σχέσης, από την οποία προέρχεται η προς συμβιβασμό προτεινόμενη απαίτηση, το οποίο μπορεί να είναι και μικρότερο του 3% ή του 5%, κατά περίπτωση. Οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονταν, κυρίως, σε συμβιβασμούς, που αφορούσαν απαιτήσεις από μισθούς και αποζημιώσεις των Νόμων 2112/1920 και 551/1915, ήτοι, σχέσεις, οι οποίες απαλλάσσονται σήμερα από τα τέλη χαρτοσήμου με τις ισχύουσες διατάξεις. Στην πράξη, πάντων, σήμερα εφαρμόζεται ο ως άνω κανόνας, περί υπαγωγής, δηλαδή, του συμβιβασμού στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου των γενικών διατάξεων (3% ή 2%), σε κάθε περίπτωση. Ο γενικός αυτός κανόνας είναι και ο πλέον ορθός. (Παναγιώτη Θ. Ρέππα – Φορολογία Χαρτοσήμου – Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου – τέταρτη έκδοση – εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2007 σελ. 563-564).

Επειδή, το οφειλόμενο επί του συμβιβασμού αναλογικό τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου όγδοου του Β.Δ. της 6/7.6.1951, στο ποσό επί του οποίου ο συμβιβασμός, δηλαδή, στο αρχικά αξιούμενο (δικαστικώς ή εξωδίκως) ποσό της απαίτησης, όπως είχε προ του συμβιβασμού και όχι στο ποσό, που καταβάλλεται τελικά στον συμβιβαστικά ικανοποιούμενο ή στην αξία του αναγνωριζόμενου σ' αυτόν δικαιώματος. Σε περίπτωση, δε, που συμβιβάζονται αντίθετες απαιτήσεις το τέλος υπολογίζεται στο ποσό της μεγαλύτερης απ' αυτές. Έτσι, αν συμβιβάζεται διαφορά, που έχει αντικείμενο την απαίτηση του Α κατά του Β περί πληρωμής ποσού 10.000 ευρώ και του Β περί πληρωμής ποσού 6.000 ευρώ, το τέλος θα υπολογισθεί στο ποσό των 10.000 ευρώ (Διοικ. Δικ. Φορ. Παρ. 2143/1936, Γνωμ. Δικ. Συμβουλίου Υπ. Οικ. 111810/1910, Γνωμοδοτήσεις Ν.Σ.Κ. ανακοινωθείσες με τα έγγραφα 17186/11785/1943 και 11378/26406/1944 της Δ/νσης Νομ. Υπηρεσιών Υπ. Οικονομικών, γνωμ. Ν.Σ. Υπ.Οικ. Ν. 8369/1956, Σ.τ.Ε. 965/1973, 966/1973, 1035/1976, Υπ.Οικ.Εγκ. 87/1951, Ε. 9428/1958, Λ. 3107/327/ 1977, Β. 1785/589/1980). Σημειώνεται, ότι, προκειμένου να εξευρεθεί η βάση υπολογισμού του οφειλόμενου επί συμβιβασμών τέλους χαρτοσήμου, δεν εκπίπτει από το τέλος του συμβιβασμού το τέλος χαρτοσήμου, που καταβλήθηκε, για τη σήμανση του εγγράφου, από το οποίο απορρέει η απαίτηση, καθόσον πρόκειται, για δύο διαφορετικές συμβάσεις, οι οποίες υπόκεινται σε ίδιο τέλος χαρτοσήμου επί τη βάσει διαφορετικών διατάξεων. Το γεγονός, ότι το ποσό της απαίτησης, στην οποία αφορά ο συμβιβασμός, έχει υπαχθεί ή θα υπαχθεί, ενδεχομένως, σε τέλος χαρτοσήμου από άλλη αιτία, δεν αποκλείει την επιβολή χαρτοσήμου, για τη σύναψη του συμβιβασμού (Υπ. Οικ. Μ. 1487/1935). Εξαιρέσεις: από τον ανωτέρω γενικό κανόνα περί υπολογισμού του τέλους

χαρτοσήμου επί συμβιβασμών προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις, σύμφωνα με τις οποίες το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου δεν υπολογίζεται στο αρχικώς αξιούμενο ποσό, αλλά σε άλλο ποσό. Οι εξαιρέσεις αυτές είναι οι εξής: α. Επί συμβιβασμών μετά του Δημοσίου, των Δήμων, Κοινοτήτων, των Ν.Π.Δ.Δ., των Ιερών Ναών, των Ιερών Μονών, των θρησκευτικών, εθνωφελών, κοινωφελών, φιλανθρωπικών, εκπαιδευτικών και νοσηλευτικών ιδρυμάτων ή οργανισμών, των ημεδαπών τραπεζών και των εγκατεστημένων στην Ελλάδα αλλοδαπών τραπεζών το τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται στο ποσό, που καταβάλλεται τελικά στον συμβιβαστικά ικανοποιούμενο (άρθρο όγδοο Β.Δ. της 6/7.6.1951). β. Επί συμβιβασμών μεταξύ του Δημοσίου και πτωχών οφειλετών, περί καταβολής των πτωχευτικών χρεών σε δόσεις και την απαλλαγή τους από τις ταμιακές και εφοριακές προσαυξήσεις, το οφειλόμενο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται μόνο στο ποσό των αφιέμενων ταμιακών και εφοριακών προσαυξήσεων (Ν.Σ.Κ. γνωμ. ολομ. 734/1978, Γ.Λ.Κ. 151359/1978)». (Παναγιώτη Θ. Ρέππα – Φορολογία Χαρτοσήμου – Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου – τέταρτη έκδοση – εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2007 σελ. 564-565).

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την ερμηνεία γενικώς των φορολογικών διατάξεων, ακολουθείται η στενή ερμηνεία, υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων, οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά (βλ. ΣτΕ 3422/75, 2989/80, 3007/84 κ.λπ.).

Συνεπώς οι φορολογικές εν γένει διατάξεις δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ούτε τυγχάνουν ανάλογης εφαρμογής, αφού κάτι τέτοιο αντίκειται στον αυστηρό και τυπικό τους χαρακτήρα (βλ. ΣτΕ 1170/49, 267/52, 866/57, 1807/64, 2989/80, βλ. Ε. Παπαδημητρίου «Κανόνες ερμηνείας και εφαρμογής των κοινοτικών διατάξεων περί απαλλαγών από τον Φ.Π.Α» ΔΦΝ 63:842, Ι.Δ. Αναστόπουλος, «Φορολογικό Δίκαιο», 1992, σελ. 115-116 - Θ. Φορτσάκης, «Φορολογικό Δίκαιο», 2008, σελ. 85-86 - Κ. /Φινοκαλιώτης, «Φορολογικό Δίκαιο», 2011, σελ. 90-95 επ., ΣτΕ 1774/2010, 828/1984, 103/1990, 2090/1980, 3645/1985, 2052/1990, 2312/1992, 1890/1994, ΔΕΚ Αποφ. της 12/6/1979, Υπ. 126/78, ΔΕΚ 15/6/1989, Υπ. 348/87, ΔΕΚ 20/6/1990, Υπ. 185/89 κ.ά.),

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, δυνάμει του από Συμφωνητικού Εξωδικαστικού Συμβιβασμού, το οποίο συνήφθη μεταξύ αφενός της προσφεύγουσας εταιρείας και αφ' ετέρου των εταιρειών συμφωνήθηκε ο εξωδικαστικός συμβιβασμός του συνόλου των μεταξύ τους διαφορών ύψους 12.200.777,48 ευρώ.

Επειδή, για την ανωτέρω σύμβαση, η προσφεύγουσα εταιρεία την υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της ΑΑΑΔΕ «τα αιτήματά μου» το με αριθ. πρωτ. αίτημα απόδοσης τελών χαρτοσήμου με την αιτιολογία «ΕΞΩΔΙΚΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ». Με το ως άνω αίτημα η προσφεύγουσα συνυπέβαλε: α) το έντυπο Α200 «αίτηση απόδοσης χαρτοσήμου» της ΑΑΔΕ συμπληρωμένο και υπογεγραμμένο και β) αντίγραφο συμφωνητικού εξωδικαστικού συμβιβασμού με ημερομηνία Στην συνέχεια, στις, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της ΑΑΑΔΕ «τα αιτήματά μου» το με αριθ. πρωτ. αίτηση επιφύλαξης σχετικά με την υποβολή του χαρτοσήμου. Στο έντυπο Α200 στο πεδίο «είδος στοιχείου» αναγράφει «ΕΞΩΔΙΚΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ» και στο πεδίο «υπολογισμός τέλους χαρτοσήμου» υπολογίζει τέλος με ποσοστό 2,4% επί του ποσού των 12.200.777,48 ευρώ, συνεπεία της οποίας

βεβαιώθηκαν τέλη χαρτοσήμου σε ποσοστό 2,4% επί του συνολικού ποσού του συμβιβασμού, ήτοι ποσό 292.818,66 ευρώ (ΑΤΒ), το οποίο εξοφλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που καταβλήθηκε αχρεώστητα δυνάμει της αριθ. Δήλωσης - Αίτησης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος ο υπολογισμός τελών χαρτοσήμου βάσει του γενικού κατ' αρχήν κανόνα επί συμβιβασμών, καθόσον εν προκειμένω ισχύουν ειδικές φορολογικές ατέλειες και προνόμια υπέρ του, επικαλούμενη τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 98 του ν.4001/2011.
- Επικουρικός εσφαλμένος προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου επί του αρχικώς αξιούμενου ποσού και όχι επί του καταβαλλόμενου δια συμβιβασμού ποσού, ελλείψει αντίθετων συμβιβαζόμενων απαιτήσεων.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Παραβίαση της αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του υπόχρεου.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα λεκτέα τα εξής:

- ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ισχύος ειδικών φορολογικών ατελειών αφενός δεν προβλέπεται ειδική απαλλαγή καθώς κατά ρητή διάταξη του Κώδικα Χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 2 Κ.Τ.Χ.), απολαύουν υποκειμενικής απαλλαγής από τα τέλη χαρτοσήμου το Δημόσιο, οι Δήμοι και οι Κοινότητες και αφετέρου η προσφεύγουσα έχει μετατραπεί σε Α.Ε., είναι Ν.Π.Ι.Δ. και εισηγμένη στο Χρηματιστήριο κεφαλαιουχική εταιρεία, λειτουργούσα με βάση τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου του ν.2190/1920 και με όρους ελεύθερης αγοράς και έχει ως σκοπό την άσκηση εμπορικής και βιομηχανικής δραστηριότητας στον τομέα της ενέργειας, δεν δικαιολογείται να απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου, ενώ οι επικαλούμενες από την πλευρά της διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 98 του ν.4001/2011 δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση καθώς σε αυτή δεν γίνεται ρητή και ειδική αναφορά σε απαλλαγή τελών χαρτοσήμου εν όψει της στενής ερμηνείας των απαλλακτικών διατάξεων και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται.
- ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου αυτός τυγχάνει αβάσιμος καθώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου όγδοου του Β.Δ. της 6/7.6.1951, το οφειλόμενο επί του συμβιβασμού αναλογικό τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται στο ποσό επί του οποίου ο συμβιβασμός, δηλαδή, στο αρχικά αξιούμενο (δικαστικώς ή εξωδίκως) ποσό της απαίτησης, όπως είχε προ του συμβιβασμού και όχι στο ποσό, που καταβάλλεται τελικά στον συμβιβαστικά ικανοποιούμενο ή στην αξία του αναγνωριζόμενου σ' αυτόν δικαιώματος, ως εκ τούτου ομοίως ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.
- ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας αυτός τυγχάνει απορριπτέος καθώς η αρχή της αναλογικότητας απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2010 Ολ., .. 990/2004 Ολ.) Περαιτέρω, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ΚΦΔ συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, σκοπεί στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογουμένων, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

- Η φορολογική αρχή δεν διαθέτει τη διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων, προστίμων, τελών κλπ, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου. Άλλωστε δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στον καταλογισμό των φόρων προστίμων, τελών κλπ που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς βεβαιώθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου με την υποβολή του με αριθ. αιτήματος απόδοσης τελών χαρτοσήμου επί εξωδικαστικού συμβιβασμού από την πλευρά της, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων βασισμένη σε αντικειμενικά κριτήρια κατά δέσμια αρμοδιότητα της Διοίκησης και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και τον **διακριτικό τίτλο** που εδρεύει στην , και την επικύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί του με αριθ. πρωτ. αιτήματος απόδοσης τελών χαρτοσήμου και της με αριθ. πρωτ. αίτησης επιφύλαξης της.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.