



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 20-04-2018

Αριθμός απόφασης:2119

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, οδός, όπως εκπροσωπείται κατά το νόμο και το καταστατικό της, κατά της υπ' αριθμόν/23-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) που εξέδωσε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010 με ποσό χαρτοσήμου για καταβολή 33.7987,13€ πλέον Ο.Γ.Α. επί χαρτοσήμου ποσού 6.759,63€ πλέον προσθέτων φόρων 40.557,76€ και 8.111,56€ αντίστοιχα και σύνολο 89.227,07€

5. Την παραπάνω υπ' αριθμόν/23-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) που εξέδωσε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς την υπ' αριθ./23.11.2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου και

Εισφοράς Ο.Γ.Α. (Κ.Τ.Χ.) βάσει των άρθρων 23 έως 25 και 66 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, οδός, όπως εκπροσωπείται από το Δ.Σ. κατά το νόμο και το καταστατικό της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (προθεσμία 30 ημερών, επίδοση 01-12-2017) και υπογράφεται από τον πληρεξούσιο δικηγόρο, σύμφωνα με το με αρ. καταχώρησης/6-10-2016 Γ.Ε.Μ.Η. απόσπασμα πρακτικού Δ.Σ. το οποίο έχει θητεία έως 30-6-2019 και δια του Αποσπάσματος Πρακτικού Συνεδρίασης του της 19-12-2017 με αρ., παρείχε εντολή και πληρεξουσιότητα στον υπογράφοντα την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δικηγόρο, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Κατά την διενέργεια του ελέγχου στα βιβλία της προσφεύγουσας την επωνυμία με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, οδός, διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τα ακόλουθα:

«Κατά την ελεγχόμενη χρήση 2010 διαπιστώθηκε πως η ελεγχόμενη κατέβαλε σε δικαιούχους **δικονομικούς τόκους του άρθρου 346 του Αστικού Κώδικα επί των ασφαλιστικών αποζημιώσεων όπως οι τόκοι και οι αποζημιώσεις καθορίστηκαν από τις σχετικές αποφάσεις του εκάστοτε αρμόδιου δικαστηρίου**. Τα συγκεκριμένα ποσά τόκων καταχωρήθηκαν σε χρέωση διαφόρων λογαριασμών της ομάδας [67.XX.xx](#).

Για τους συγκεκριμένους τόκους υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου 20% του άρθρου 54 του Ν.2238/1994 αλλά διαπιστώθηκε πως δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου 3%, πλέον εισφοράς υπέρ Ο ΓΑ. Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται πως οι συγκεκριμένοι τόκοι δεν υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου Βάση του άρθρου 20 του Ν. 3091/2002¹ (ΠΟΑ 1038/2003) και της παραγράφου 10 του άρθρου 71 του Ν.3746/2009' (ΠΟΛ 1051/20091. και επικαλούμενη τις ανωτέρω διατάξεις δεν απέδωσε τέλη χαρτοσήμου %πί των παραπάνω τόκων.

Επειδή, οι φορολογικές διατάξεις εν γένει και ειδικότερα αυτές, που θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία (Σ.τ.Ε. 2243/1963, 3207-3208/1964, 3422/1975, 2989/1980, 3007/1984, 2312/1992, κλπ. - και Υπ. Οικ Α. 5911/Πολ. 87/1968) και επειδή κάθε φορολογική διάταξη, θεσπίζουσα και εξουσιοδότηση νόμου και επιτρέπουσα παρεκκλίσεις από τον κανόνα, είναι στενώς ερμηνευτέα (Σ.τ.Ε. 772/1975), ο έλεγχος από την μελέτη, ανάλυση και ερμηνεία των ως άνω ε π καλούμενων διατάξεων διαπιστώνει ία ακόλουθα:

- Η απαλλακτική διάταξη ίου άρθρου 20 του Ν.3091/2002 καταλαμβάνει τα ποσά των καταβαλλόμενων ασφαλιστικών αποζημιώσεων καθώς και τα ποσά των

ασφαλιστικών {εξωδισιαστικών} συμβιβασμών Δ1ν καταλαμβάνει όπως ρητώς ορίζεται από την ΠΟΛ 1038/2003 τους τυχόν απορρέοντες από τις ανωτέρω ασφαλιστικές αποζημιώσεις τόκους.

- Επιπροσθέτως, είναι καταφανές ότι η απαλλακτική διάταξη της (α) περίπτωσης της παραγράφου 10 του άρθρου 71 του Ν.3746/2009 αφορά και καταλαμβάνει μόνον τις ασφαλίσσεις του κλάδου Ζωής όπως αυτός ορίζεται από το άρθρο 13 του Ν.Δ.400/1970 και όχι τον κλάδο Ζημιών από όπου προέρχονται οι συγκεκριμένες δικαστικές αποζημιώσεις αφού δεν έχει συμπεριληφθεί ανάλογη απαλλακτική διάταξη στην περίπτωση (β) της παραγράφου 10 του άρθρου 71 του Ν.3746/2009 που αφορά τον κλάδο ζημιών.

Κρίνεται πως εάν ο νομοθέτης πραγματικά επιθυμούσε να απαλλαχθούν από τα τέλη χαρτοσήμου οι τυχόν απορρέοντες τόκοι από τις ασφαλιστικές αποζημιώσεις του κλάδου ζημιών θα μπορούσε κάλλιστα να είχε συμπεριλάβει μια σχετική απαλλακτική διάταξη στην περίπτωση (β) της παραγράφου 10 του άρθρου 71 του Ν.3746/2009.

- Τέλος κατά τον Ρέππα, (Έκδοση 2010, σελ. 890), ερμηνεύεται ότι «εάν μία ειδική διάταξη νόμου προβλέπει απαλλαγή από τέλη χαρτοσήμου των τόκων, που απορρέουν από μία σύμβαση ή συναλλαγή, η απαλλακτική αυτή διάταξη καταλαμβάνει μόνο τους συμβατικούς τόκους και όχι και τους νόμιμους τόκους, δηλαδή, τους τόκους υπερημερίας. Εξαιρετικά οίτοκοι υπερημερίας απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου: (α) όταν με ειδική διάταξη νόμου προβλέπεται ρητά η απαλλαγή και των τόκων υπερημερίας από τα τέλη χαρτοσήμου και (β) όταν η απαλλακτική διάταξη κάνει μνεία περί απαλλαγής από τα τέλη χαρτοσήμου, γενικώς και αδιακρίτως, «των κάθε φύσης τόκων» που απορρέουν από την αναφερόμενη στην άνω απαλλακτική διάταξη σύμβαση ή συναλλαγή (πχ σύμβαση δανείου) (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1560/1969, Φορ. Εφ. Πειρ. 1288/1965)» Από την διατύπωση των παραπάνω διατάξεων των Ν.3091/2002 και Ν.3746/2009 είναι προφανές πως αφορούν περιοριστικά συμβατικούς τόκους και σε καμία περίπτωση νόμιμους τόκους, δηλαδή, τόκους υπερημερίας και δικονομικούς τόκους αφού δεν κατονομάζονται ούτε άμεσα, αλλά ούτε και έμμεσα μι μια διατύπωση οη αφορά «πάσης φύσεως τόκους».

Στην συνέχεια των ανωτέρω από έλεγχο στα βιβλία της ελεγχόμενης προέκυψε πως τα ποσά νόμιμων τόκων σε λογαριασμούς της ομάδας 67.XX XX υποκείμενα σε τέλος χαρτοσήμου 3% κατά το άρθρο 15 παρ. Ια του Κ Ν Τ.Χ ανά χρήση, καθώς και ο» διάφορες ελέγχου λόγω μη δήλωσης έχουν ως εξής

	2010
Ποσά τόκων δηλώσεων	0
Ποσά τόκων ελέγχου	1.126.604,49€
Διαφορά τόκων ελέγχου	1.126.604,49€
Τέλη Χαρτοσήμου 3%	33.798,13€
Εισφορά Υπέρ ΟΓΑ	6.759,63€
Πρόσθετα Τέλη 120%	40.557,76€
Πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ 120%	8.111,56€

Η προσφεύγουσα προέβαλλε με την ενδικοφανή προσφυγή της τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Είναι παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο για τη χρήση 2010 και αιτείται την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως.

2^{ος} λόγος: Επί τη βάσει των διαλαμβανομένων στο Κεφ. 5.3 « Νόμιμοι - Δικονομικοί Τόκοι επί Δικαστικών Αποζημιώσεων (3%)», (σελ. 28 επ. της εκθέσεως ελέγχου) η φορολογική αρχή μας επέβαλε με την προσβαλλομένη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τέλη χαρτοσήμου και πρόσθετα επ' αυτών τέλη για τη χρήση 2010. Η διάταξη του άρθρου 20 του ν.3091/2002 ορίζει ότι *«Καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στις αποδείξεις πληρωμής αποζημιώσεων που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες για ασφαλίσεις κάθε φύσης, καθώς και στους συμβιθασμούς που αφορούν τις αποζημιώσεις αυτές. Η ισχύς του άρθρου αυτού αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2003.»*

Η διάταξη του άρθρου 71 παρ. 10 του **ν.3746/2009** ορίζει ότι : *«10.α) Από την 1η Ιανουαρίου 2009 καταργείται το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται: ι) στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλίσεων για τους κλάδους ασφαλίσεων ζωής, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 παρ. 2 του ν.δ. 400/1970, όπως ισχύει, ιι) στις αποδείξεις πληρωμής εξαγορών ασφαλιστηρίων ζωής και **Ηι) στους τυχόν απορρέοντες από ασφαλιστικές αποζημιώσεις τόκους,** β) Από την 1η Ιανουαρίου 2009 καταργείται το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλίσεων για τους κλάδους ασφαλίσεων κατά ζημιών, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν.δ. 400/1970, όπως ισχύει.»*

Από την αδιάστικτη διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 20 του ν.3091/2002 «ασφαλίσεις κάθε φύσης» συνάγεται αναμφιβόλως ότι το τέλος χαρτοσήμου με τη διάταξη αυτή, **έχει καταργηθεί, από 01-01-2003**, για τις αποζημιώσεις, για **ασφαλίσεις πάσης φύσεως**, ενώ, από την επίσης αδιάστικτη διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 71 παρ. 10 περ.α υποπ.ιι ν. 3745/2009 «**στους τυχόν απορρέοντες από ασφαλιστικές αποζημιώσεις τόκους**», συνάγεται, επίσης αναμφιβόλως, ότι **έχει καταργηθεί, από 01-01-2009**, το τέλος χαρτοσήμου και **για τους τόκους των πάσης φύσεως ασφαλιστικών αποζημιώσεων.**

Η διαφοροποίηση που ερμηνευτικώς επιχειρεί ο έλεγχος, σε ασφαλίσεις «κλάδου ζωής» και «κλάδου ζημιών» και περαιτέρω σε τόκους «συμβατικών» και «νομίμους», όχι μόνον δεν ευρίσκει έρεισμα στις ως άνω διατάξεις, αλλά είναι αντίθετη προς την ερμηνεία που έχει γίνει δεκτή από τη Διοίκηση.

Ειδικότερα, με την ΠΟΛ. 1051/7-4-2009 παρ.1 περ.ιι διευκρινίζεται ότι : *«1. Με τις διατάξεις της παρ.α της κοινοποιουμένης παραγράφου, από 1'κ Ιανουαρίου 2009, καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται (ι)....(ιι)....(ιιι) στους τυχόν απορρέοντες από ασφαλιστικές αποζημιώσεις τόκους»* χωρίς να γίνεται καμία διάκριση κλάδων ασφαλίσεως.

Περαιτέρω, με το «Συνοπτικό Εγχειρίδιο με χρήσιμες πληροφορίες για φορολογικά και τελωνειακά θέματα» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ήδη ΑΑΔΕ) σελ. 10 εδ.6^Α1, όπου ρητώς γίνεται δεκτό ότι *«έχουν καταργηθεί τα τέλη χαρτοσήμου στις αποζημιώσεις και τους τόκους επ' αυτών που καταβάλλονται από*

τις ασφαλιστικές εταιρείες, καθώς και για «ασφάλιστρα των κλάδων ζωής και ζημιών».

Είναι δε αντίθετη η επιχειρούμενη αυτή θεωρητική ερμηνεία των ως άνω διατάξεων όχι μόνον στην αρχή της στενής (γραμματικής) ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, αλλά και προς τους βασικούς κανόνες της νομικής επιστήμης. Τούτο, διότι δεν είναι δυνατόν να τύχει εφαρμογής η ερμηνεία αυτή του ελέγχου, αφού είναι γνωστό τοις πάσι, ότι στις ασφαλιστικές αποζημιώσεις δεν είναι νοητή η έννοια των συμβατικών τόκων, ενόψει του ότι εκ της νομικής φύσεως της η ασφαλιστική αποζημίωση δεν παράγει πρωτογενή οφειλή από τόκους, αλλά αντιθέτως είναι νοητή μόνο η έννοια των νομίμων τόκων (υπερημερίας), την οποίαν ο νομοθέτης γνωρίζοντας τα ανωτέρω, ερύθμισε, ρητώς και αδιαστίκτως.

Εν όψει των ανωτέρω, η επιβολή τελών χαρτοσήμου δεν είναι νόμιμη και η επιβαλοῦσα αυτά προσβαλλομένη πράξη είναι ακυρωτέα.

3^{ος} λόγος: Πρέπει να περιοριστεί ο επιβληθείς σε βάρος μας πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, σε ποσοστό 50% της διαφοράς του οφειλόμενου κυρίου φόρου, κατ' ανάλογη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξεως (ΔΕΦΑΘ 4489/2017). Τούτο δε υπό την εκδοχήν, την οποίαν και πάλι αρνούμεθα, ότι είναι νόμιμη η επιβολή του κυρίου φόρου.

4^{ος} λόγος: Γίνεται δεκτό (ΣτΕ 3278/1992 Ολομ.) ότι παραβιάζεται η κρατούσα στο πεδίο των επιρριπτομένων φόρων αρχή της χρηστής διοικήσεως, όταν η φορολογική αρχή, έχοντας στο παρελθόν διενεργήσει ελέγχους, εδημιούργησε στο φορολογούμενο την πεποίθηση ότι δεν υπέχει τη σχετική φορολογική υποχρέωση.

Η υπηρεσία μας επί των ανωτέρω ισχυρισμών αποφαίνεται τα εξής:

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **περί παραγραφής** της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής τελών χαρτοσήμου για το επίδικο έτος 2009, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος** για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) **δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής** του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, 2007, εκδόσεις Αντωνίου Ν. Σάκκουλα, σελίδα 1025).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 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, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείψει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, **η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά και με την Απόφαση ΣτΕ2579/1998, τμήμα Β' ότι

«.....8. Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση, κρίθηκε ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων τελών χαρτοσήμου είναι εικοσαετής κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα και απορρίφθηκε ο περί παραγραφής ισχυρισμός του ανααιρεσείοντος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (ΣτΕ1561/2003).

Στην ουσία, η Υπηρεσία μας κατόπιν ερωτήματος στην Διεύθυνση Τελών Δ.Δ.Ε.Φ. –Β΄ Τελών & Ειδικών Φορολογιών της Α.Α.Δ.Ε. , έλαβε την με Α.Π. ΔΕΔ ΕΙ 2018/20-4-2018 Απάντηση η οποία έχει ως εξής:

«Σε συνέχεια του από 29/03/2018 μηνύματος μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, που αποστέιλате στην Υπηρεσία μας, με θέμα «ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ», σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

- Με τις διατάξεις του άρθ. 20 του ν.3091/2002 ορίζεται ότι: «Καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στις αποδείξεις πληρωμής αποζημιώσεων που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες για ασφαλίσεις κάθε φύσης, καθώς και στους συμβιβασμούς που αφορούν τις αποζημιώσεις αυτές.

Η ισχύς του άρθρου αυτού αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2003.».

- Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1038/2003, με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στις αποδείξεις πληρωμής αποζημιώσεων που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες για ασφαλίσεις πάσης φύσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του ΚΤΧ. Επίσης καταργείται το τέλος χαρτοσήμου στους συμβιβασμούς που αφορούν τις ανωτέρω αποζημιώσεις. Σημειώνεται ότι η διάταξη δεν καταλαμβάνει το τέλος χαρτοσήμου για τους τυχόν απορρέοντες από τις ανωτέρω ασφαλιστικές αποζημιώσεις τόκους, το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλίσεων σε κάθε είδους ασφαλίσεις, καθώς επίσης και στα δάνεια που χορηγούνται επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές των ασφαλιστηρίων ζωής. Επίσης η κατάργηση δεν αφορά το τέλος χαρτοσήμου των αποδείξεων για καταβολή άλλων αποζημιώσεων μη ασφαλιστικών, καθώς και των συμβιβασμών που δεν αφορούν ασφαλιστικές αποζημιώσεις. Η ανωτέρω κατάργηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ισχύει από 1-1-2003 και επομένως αφορά αποδείξεις που εκδίδονται από 1-1-2003 και συμβιβασμούς που καταρτίζονται από την ημερομηνία αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο που συνάφθηκαν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια.».

- Ακολουθώντας, με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθ. 71 του ν.3746/2009 ορίζεται ότι: «10. α) Από την 1η Ιανουαρίου 2009 καταργείται το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται: i) στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για τους κλάδους ασφαλίσεων ζωής, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 παρ. 2 του ν.δ. 400/1970, όπως ισχύει, ii) στις αποδείξεις πληρωμής εξαγορών ασφαλιστηρίων ζωής και iii) στους τυχόν απορρέοντες από ασφαλιστικές αποζημιώσεις τόκους.
β) Από την 1η Ιανουαρίου 2009 καταργείται το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για τους κλάδους ασφαλίσεων κατά ζημιών, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν.δ. 400/1970, όπως ισχύει.»
- Επιπλέον, στην ΠΟΛ 1051/2009, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις του ν.3746/2009, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της περίπτωσης β΄, από την 1^η Ιανουαρίου 2009, καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 16α του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για τους κλάδους ασφαλίσεων κατά ζημιών, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.Δ. 400/1970.

Διευκρινίζεται ότι η κατάργηση, κατά τις προαναφερόμενες διατάξεις, καταλαμβάνει περιοριστικά τις ανωτέρω περιπτώσεις και δεν καλύπτει τους τυχόν απορρέοντες από τις πράξεις αυτές τόκους, αφού δεν μνημονεύεται ρητά στις διατάξεις και η κατάργηση των τόκων επ' αυτών.».

Εν προκειμένω, όπως αναφέρεται και στο απόσπασμα της σχετικής έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που μας επισυνάψατε, οι επίμαχες δικαστικές αποζημιώσεις αφορούν αποκλειστικά τον τομέα των ζημιών, κι επομένως, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα στις διατάξεις του ν.3746/2009 και της ΠΟΛ 1051/2009, δεν ισχύει η απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου για τους τόκους που απορρέουν από τις εν λόγω αποζημιώσεις.»

Κατόπιν των ανωτέρω, αποφαινόμεστε ότι νόμω αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και οφείλονται τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς ΟΓΑ όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο.

Περαιτέρω, επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο

οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμόν/23-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) που εξέδωσε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010 , επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ποσό Διαφοράς Φόρου απόφασης	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/19 97	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟ Υ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
.....	40.557,76	48.669,31	20.278,88	15.395,73	35.674,61	35.674,61€

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 21-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης ασφαλιστικής εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, οδός, και την μεταρρύθμιση της υπ' αριθμόν/23-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) που εξέδωσε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της προσφεύγουσας:

Βάσει/23-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) που εξέδωσε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010 ως εξής:

Βάσει της Παρούσης Απόφασης	Διαχειριστικό έτος 2010
Ποσά τόκων δηλώσεων	0
Ποσά τόκων ελέγχου	1.126.604,49 €
Διαφορά τόκων ελέγχου	1.126.604,49 €

Τέλη Χαρτοσήμου 3%	33.798,13 €
Εισφορά Υπέρ ΟΓΑ	6.759,63 €
ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017 στα τέλη χαρτοσήμου	29.728,84 €
ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017 στην εισφορά ΟΓΑ	5.945,77 €
Σύνολο οφειλής	76.232,37 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ακριβές αντίγραφο, ο υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.