



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/06/2019
Αριθμός απόφασης:2056

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Της ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκυκλίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα την, επί της και κατά: **α) της υπ'αριθμ...../2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και **β) της υπ'αριθμ...../2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Την **υπ'αριθμ...../2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και **την υπ'αριθμ...../2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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:

α) Με την **υπ'αριθμ...../2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 1.320.000,00 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 264.000,00 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 660.000 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 132.000,00 ευρώ, τόκοι χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 587.796,00 ευρώ, τόκοι ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 117.559,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.081.355,20 ευρώ**.

β) Με την **υπ'αριθμ...../2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 422.709,03 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 84.541,81 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 211.354,52 ευρώ, πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 42.270,90 ευρώ, τόκοι χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 188.232,33 ευρώ, τόκοι ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 37.646,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **986.755,06 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 17/01/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου κώδικα τελών χαρτοσήμου της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ'αριθμ...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

α) στα δεδομένα των βιβλίων υφίστανται υποχρεώσεις οι οποίες είναι καταχωρημένες στο λογαριασμό 53.10.00000 «.....», και αφορούν ποσά δανείων τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από συγγενική της εταιρεία στο εξωτερικό, τα οποία αρχικώς κατατίθεντο σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα στο εξωτερικό και εν συνεχεία μεταφέρονταν σε ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό και συγκεκριμένα οι κινήσεις των συγκεκριμένων ληφθέντων δανείων έχουν ως εξής:

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009

A/A	Ημερομηνία κατάθεσης στο εξωτερικό	Ποσό Δανείου	Κατάθεση στην Τράπεζα Εξωτερικού	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία κατάθεσης στην Ελλάδα	Τράπεζα Εσωτερικού	Αριθμός λογαριασμού
1	26/01/2009	6.000.000,00	..... ..... .....	.....	27/01/2009	.....	.....
2	11/05/2009	50.000.000,00	..... ..... .....	.....	12/05/2009	.....	.....
3	18/05/2009	10.000.000,00	..... ..... .....	.....	19/05/2009	.....	.....
		66.000.000,00					

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010

A/A	Ημερομηνία κατάθεσης στο εξωτερικό	Ποσό Δανείου	Κατάθεση στην Τράπεζα Εξωτερικού	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία κατάθεσης στην Ελλάδα	Τράπεζα Εσωτερικού	Αριθμός λογαριασμού
1	01/02/2010	15.000.000,00	..... ..... .....	.....	02/02/2010	.....	.....
2	15/10/2010	5.000.000,00	..... ..... .....	.....	18/10/2010	.....	.....
		20.000.000,00					

Ο έλεγχος έκρινε ότι για τις παραπάνω κινήσεις οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, για τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε σχετική δήλωση ως εκ τούτου, τα εν λόγω τέλη καταλογίστηκαν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

β)η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δραστηριοποιούνταν μεταξύ άλλων και στην πώληση παγωτών σε διάφορα σημεία λιανικής πώλησης όπως σούπερ μάρκετ, περίπτερα, καταστήματα ψιλικών ειδών κλπ.

Στα δεδομένα των βιβλίων και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 14.91.00001 «ΠΑΓΙΑ-ΚΑΜΠΙΝΕΣ», προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει στην ιδιοκτησία της ψυγεία συνολικής αξίας 20.371.140,47 ευρώ την 31/12/2009 και 22.709.029,97 ευρώ την 31/12/2010. Στα πλαίσια του ελέγχου ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία όπως προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τις συμβάσεις συνεργασίας αυτής με τους πελάτες της που αφορούν την πώληση κατεψυγμένων προϊόντων καθώς και τα σχετικά παραστατικά διακίνησης των ψυγείων διάθεσης των προϊόντων. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με τους πελάτες της για τα ψυγεία διάθεσης των προϊόντων της έχει συνάψει σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά χρησιδανείου.

Ο έλεγχος έκρινε ότι για τα ως άνω συμβάσεις χρησιδανείων οφείλεται τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 και 15 του ΚΝΤΧ (σχετικές και ΠΟΛ1041/2014, ΝΣΚ

416/2010, ΣΤΕ 3529/2010, ΝΣΚ 79/2014) και ως αξία χρησιδανείου επί της οποίας θα υπολογισθεί τέλος χαρτοσήμου θα ληφθεί υπόψη η αξία που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5 του Ν.Δ.118/1973 «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, κλπ», ήτοι το τέλος χαρτοσήμου θα υπολογισθεί στο 1/20 της πλήρους κυριότητας του αντικειμένου του χρησιδανείου, για κάθε έτος διάρκειας της σύμβασης, η οποία αξία δεν μπορεί να υπερβεί τα 8/10 της πλήρους κυριότητας.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ1184/1995, η οποία προέβλεπε την μη επιβολή χαρτοσήμου για τις περιπτώσεις συμβάσεων παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών και το γεγονός ότι με την απόφαση του ΣΤΕ 3529/2010 κρίθηκε τελικώς ότι η παραχώρηση χρήσης ψυγείων, από την επιχείρηση σε πελάτες, αποτελεί σύμβαση χρησιδανείου και υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου, θεώρησε ότι για την χρήση 2009 δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου ενώ για την χρήση 2010 η προσφεύγουσα όφειλε τέλη λόγω της υφιστάμενης απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, και προς τούτου με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καταλογίσθηκαν τα εν λόγω τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Μη υπαγωγή των δανείων στο καθεστώς των τελών χαρτοσήμου.** Δεν υφίσταται διάταξη που να προβλέπει την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί των εντόκων δανείων και πιστώσεων, που χορηγούνται από πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο ΦΠΑ και ενεργούν με αυτή την ιδιότητα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται τις αποφάσεις ΣΤΕ 3929/1996 και 3727/1998 που αναφέρονται στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 § 8 Κ.Ν.Τ.Χ. Αναγνωρίζει ότι οι αποφάσεις του ΣΤΕ αναφέρονται σε πιστώσεις σε ανοικτό λογαριασμό από πιστωτικά ιδρύματα (τράπεζες, οργανισμούς κλπ) και υποστηρίζει ότι κατά τον ίδιο τρόπο πρέπει να αντιμετωπίζονται και τα έντοκα δάνεια που χορηγούνται από πρόσωπα υποκείμενα στο ΦΠΑ που ενεργούν με αυτή την ιδιότητα γιατί και τα δάνεια είναι μια μορφή πίστωσης.
- **Μη υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου, λόγω έλλειψης εκτελεστότητας στην Ελλάδα.** Σχετικά με τον τόπο υπογραφής της σύμβασης, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι έλαβε χώρα σε πόλη του εξωτερικού. Επίσης επικαλείται ότι η σχέση ανάμεσα σε δανειζόμενο και δανειστή –εν προκειμένω - είναι σχέση μητρικής – θυγατρικής, οπότε, ακολουθήθηκε η συνήθης, ανάλογη πρακτική, που ακολουθείται ως προς τη κατάρτιση των εγγράφων αυτών συμβάσεων. Επιπρόσθετα ισχυρίζεται ότι όλες οι καταβολές και οι αντίστοιχες επιστροφές χρημάτων ελάμβαναν χώρα στην αλλοδαπή. Η ύπαρξη εκτελεστότητας στην Ελλάδα, θα πρέπει να προκύπτει από την ίδια τη σύμβαση, με την ύπαρξη όρου περί εμβάσεως των χρημάτων στην Ελλάδα και να μην κρίνεται από τυχόν μεταγενέστερες πράξεις, όπως για παράδειγμα την τυχόν μεταφορά των χρημάτων στο εσωτερικό της χώρας.

- **Μη δυνατότητα διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου, λόγω αντίθεσης με το άρθρο 9 του Ν 4174/2013.** Η προσφεύγουσα επικαλείται τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1027/1990, σύμφωνα με την οποία στερείται σημασίας το γεγονός εισαγωγής ποσών δανείων από την αλλοδαπή στην ημεδαπή, ως προς την επιβολή τελών χαρτοσήμου, αναφέροντας παράλληλα ότι η εν λόγω ΠΟΛ. 1027/1990 δεν έχει ανακληθεί και εφόσον ενήργησε σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλλει δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου. Επιπλέον αναφέρει ότι κι αν ακόμα γίνει δεκτό ότι η εν λόγω περίπτωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρ. 9 του Ν 4174/2013, τότε θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 1 του Ν 2523/1997, κατά συνέπεια δεν θα πρέπει να καταλογιστούν κυρώσεις για παράλειψη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου για τα εν λόγω δάνεια.
- **Μη δυνατότητα διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου επί χρησιδανείων, λόγω αντίθεσης με το άρθρο 9 του Ν 4174/2013.** Η προσφεύγουσα επικαλείται τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1184/1995, σύμφωνα με την οποία η σύμβαση παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών χωρίς ιδιαίτερο αντάλλαγμα αλλά με την ανάληψη από αυτούς της υποχρέωσης να χρησιμοποιούν αυτά για την συντήρηση διάθεση κλπ των προϊόντων τους δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί σύμβαση χρησιδανείου, εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ, και επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 57 § ιβ του Ν 1642/1986, η σύμβαση αυτή δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου. Η εγκύκλιος ΠΟΛ 1184/1995, δεν ανекλήθη από την ΠΟΛ 1041/2014, κατά συνέπεια οι συμβάσεις χρησιδανείων που έχουν καταρτισθεί μέχρι την έκδοση της τελευταίας εγκυκλίου πρέπει να αντιμετωπίζονται βάσει της ΠΟΛ 1184/1995 (σχετική και η απόφαση ΔΕΔ 3932/2018). Ακόμη και να θεωρηθεί ότι η εν λόγω περίπτωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρ. 9 του Ν 4174/2013, τότε θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 1 του Ν 2523/1997, κατά συνέπεια δεν θα πρέπει να καταλογιστούν κυρώσεις για παράλειψη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου για τα δάνεια.
- **Ασάφεια και αοριστία ως προς τα στοιχεία των συμβάσεων χρησιδανείου για τις οποίες γίνεται διορθωτικός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου.**
 Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο έλεγχος έλαβε ως αντικείμενο των συμβάσεων χρησιδανείου την αξία όλων των ψυγείων, όπως αυτή προκύπτει από ο υπόλοιπο του λογαριασμού χωρίς να εξετάσει ποια από αυτά έχουν εν τοις πράγμασι χρησιδανεισθεί ή ευρίσκονται σε αδράνεια, ή υπό επιτήρηση ή τέλος παραμένουν στις αποθήκες της εταιρείας.
- **Παραγραφή των αξιώσεων του Δημοσίου για διορθωτικό προσδιορισμό τελών Χαρτοσήμου Δανείων και Χρησιδανείων.**
 Οι διατάξεις του άρθρου 249 του Α.Κ. που προβλέπουν γενική εικοσαετή προθεσμία παραγραφής αντιβαίνει στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας και δεν μπορεί να εφαρμοστεί για τα τέλη χαρτοσήμου και την επ' αυτών εισφορά ΟΓΑ.

Επειδή, όπως ορίζει το **άρθρο 249** «Εικοσαετής παραγραφή» του Αστικού Κώδικα:
«Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια.».

Επειδή για το θέμα της παραγραφής στη φορολογία χαρτοσήμου, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών Δικαστηρίων, ελλείπει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, έχει κριθεί ότι η αξίωση του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου του Π.Δ. της 28 Ιουλίου 1931 και για την υπέρ Ο.Γ.Α, κοινωνική εισφορά του ν. 4169/1961, που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου, υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα. (ΣτΕ 2579/1998, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 3514/1996, 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ 394/1982, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 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. γνwm. 73/1979).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται την παραγραφή του δικαιώματός του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, ωστόσο βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς σύμφωνα με την προαναφερθείσες διατάξεις και την υφιστάμενη νομολογία ως προς την φορολογία χαρτοσήμου ο χρόνος παραγραφής είναι εικοσαετής και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του εν λόγω χρόνου παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **ΚΝΤΧ** **.(π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α´)** ορίζεται :

άρθρο 8 του Κ.Ν.Τ.Χ:

«1.Εγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν ή ακίνητον περιουσίαν κειμένην εν Ελλάδι ή υποχρεώσεις εκτελεστέας εν αυτή, συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή, αλλ' ουχί ενώπιον Ελληνικής Αρχής επί πληρωμή του οικείου τέλους, υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη υπό τας κατωτέρω διακρίσεις:

α) Εάν μεν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται δια του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εις οιονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Έφορον, άλλως υπόκεινται εις τας εν άρθρω 40 παρ. 3 ποινάς.

β) Εάν τα αυτά έγγραφα συνετάγησαν εν τη αλλοδαπή πλην ουχί εν Ευρώπη, Τουρκία ή Αιγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφόσον προσάγονται ενώπιον Δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής.

2. Παν άλλο έγγραφον, έχον αντικείμενον διάφορον του των εγγράφων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, συντασσόμενον εν τη αλλοδαπή, υπόκειται εις το κατά το άρθρον 24 παρ. 6 του παρόντος νόμου τέλος, μόνον εάν προσαχθή ενώπιον των Ελληνικών Δικαστηρίων ή πάσης άλλης του Κράτους Αρχής.

3. Εις τας περιπτώσεις του εδαφίου β' της ανωτέρω παραγράφου 1 και της παραγράφου 2, το κινητόν επίσημα επικολλάται και διαγράφεται υπό του προσάγοντας το έγγραφον.».

άρθρο 14 :

«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.».

άρθρου 15 παρ.1^α :

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη 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 δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή στο πρώτο εδάφιο του **άρθρου 12 του ΝΔ 3717/1957** ορίζεται :

«Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά 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 ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου.».

Επειδή στην **παρ.1 περ.(α) του άρθρου 2 του ν.2859/2000** ορίζεται:

«Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...» .

Επειδή στο **άρθρο 22 παρ.1 περ.(κγ) του ν.2859/2000** ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,».

Επειδή στην **παρ.1 (α) και (β) του άρθρου 63 του ν.2859/2000** ορίζεται:

« Από την έναρξη ισχύος του Ν. 1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

α) για την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τις διατάξεις που αφορούν την επιβολή του φόρου αυτού στα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,
β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα.».

Επειδή, περαιτέρω, στην έννοια του όρου «χορήγηση πιστώσεων» της παραπάνω διάταξης της περ. κγ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, δεν εμπίπτουν οι συμβάσεις παροχής έντοκων δανείων ως συμβάσεις παροχής πίστωσης γιατί δεν μπορούν να είναι αντικείμενο του φόρου αυτού. Είναι δε εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ ή σύμβαση παροχής πίστωσης, καθόσον, η χορήγηση πιστώσεων αφορά παροχή υπηρεσιών, από τον υποκείμενο στο φόρο – δηλαδή το πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), που παρέχει τις υπηρεσίες του σε τρίτους και το οποίο αποκτά το σχετικό έσοδο από την παροχή των υπηρεσιών αυτών που αποτελεί και τη φορολογητέα αξία, στην οποία υπολογίζεται ο ΦΠΑ. Κατόπιν αυτών, αναφέροντας ο νομοθέτης στην παραπάνω διάταξη ότι απαλλάσσεται από το ΦΠΑ «η χορήγηση πιστώσεων», δεν εννοεί την ίδια την σύμβαση χορήγησης πίστωσης, αλλά την αμοιβή την οποία λαμβάνει αυτός που χορηγεί την πίστωση εξαιτίας της εξυπηρέτησης (διευκόλυνσης) που παρέχει στον λήπτη της πίστωσης. Η εν λόγω δε «αμοιβή», η οποία αποτελεί και έσοδο εκείνου που χορηγεί την πίστωση, είναι και το αντικείμενο του ΦΠΑ, που απαλλάσσεται από το φόρο, σύμφωνα με τη μνημονευόμενη διάταξη, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αμοιβή αυτή καταβάλλεται για εξυπηρέτηση πράξης που, κατά τα προαναφερόμενά, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1α του Κ.Ν.Τ.Χ (πρβλ. 3500, 3501/2016 Απόφαση Διοικητικού Εφετείου Αθηνών 3^{ου} τριμελούς).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας ως ισχυρισμό ότι η χορήγηση δανείων υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής Φ.Π.Α και συγκεκριμένα στην δραστηριότητα χορήγησης πιστώσεων, η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

Επειδή σε κάθε περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων αλλά και της σχετικής νομολογίας έχει γίνει παγίως δεκτό ότι, από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/1986 και εντεύθεν, οι συμβάσεις σύναψης δανείου μεταξύ επιχειρήσεων εξακολουθούν να υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου εφόσον περιέχουν υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, (βλ. όλως ενδεικτικώς ΣτΕ 3639/2013, 124/2014, 3500, 3501/2016 Διοικητ.Εφετ.Αθηνών.).

Περαιτέρω, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εταιρεία απαλλακτικές διατάξεις του ΦΠΑ, αφενός αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν τις πιστώσεις όχι δε και τα πρόσωπα που τις λαμβάνουν και αφετέρου στο πλαίσιο των πράξεων αυτών, η προσφεύγουσα δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο η οποία εν συνεχεία θα απαλλαγεί από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, καθότι δεν ενεργεί στα πλαίσια του σκοπού και του αντικειμένου της εργασίας αυτής, ήτοι δεν αποτελεί τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα ή Πιστωτικό Οργανισμό.

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής των κρινόμενων συμβάσεων χορήγησης δανείων σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω υπαγωγής τους στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000, με το οποίο καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως η παροχή υπηρεσιών, **πρέπει να απορριφθούν ως ερειδόμενοι σε εσφαλμένη νομική εκδοχή.**

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1027/1990** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Τέλη Χαρτοσήμου δανειακών συμβάσεων που καταρτίζονται στην αλλοδαπή», με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 676/1989 Γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου, έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα:

*«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι έγγραφα έχοντα αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστές σ' αυτή, συνταχθέντα στην αλλοδαπή όχι όμως ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, υπόκεινται στα οικεία τέλη χαρτοσήμου, κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων, ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη, με την γνωμοδότησή της 676/89, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών, και την οποία κοινοποιούμε με την παρούσα για ενημέρωσή σας, γνωμοδότησε ότι: **α.** Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 8 § 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου αναφέρεται σε έγγραφα, τα οποία, κατά τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, εάν συντάσσονταν ενώπιον ελληνικής αρχής στην αλλοδαπή θα υποβάλλονταν οπωσδήποτε σε ορισμένο τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο). Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αναφέρεται σε έγγραφα, τα οποία δεν θα υποβάλλονταν κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο) εάν συντάσσονταν ή εκδίδονταν στην ημεδαπή, **β.** Το έγγραφο (σύμβαση), που περιέχει ή συνιστά τίτλο εγγραφής εμπράγματος βάρους επί κινητού (ενεχύρου) ή ακινήτου (υποθήκης), που βρίσκεται στην Ελλάδα, έχει αναμφιβόλως αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα και ειδικότερα το κινητό ή το ακίνητο επί του οποίου συνιστάται ή θα συσταθεί το βάρος αυτό, και επομένως το έγγραφο αυτό εμπίπτει στη ρύθμιση της ως άνω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, **γ.** Ως «εκτελεστέα υποχρέωση» στην Ελλάδα, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 8 § 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβέννεται υποχρέωσή του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται ή πραγματοποιείται η «εκτέλεση» υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα, συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης...».*

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι, σε περίπτωση συμβάσεως συναφθείσης στην αλλοδαπή, για την οποία διενεργήθηκε σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, περιλαμβάνουσα τα απαραίτητα στοιχεία, για την επιβολή του τέλους, η εγγραφή αυτή υπόκειται

σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα εάν η σύμβαση έχει αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία, κειμένη στην Ελλάδα ή υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα. (ΣΤΕ 3150/1994).

Επειδή επίσης κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΝΤΧ σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 124/2014, 3178-3179/2013, 190/2009, 6172, 6170,4287/1995, 2805/1994, 1802/1993 και 725/1990, ΣΤΕ1966/1998, 1368/1989, 2230/1988, 58/1984). Περαιτέρω δε κατά την έννοια των ιδίων των πιο πάνω διατάξεων του ΚΝΤΧ, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα. (3501/22016 ΔΕΑ, ΣΤΕ124/2014, 3639/2013 πρβλ και ΣΤΕ3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236,974/1986,2905/1985, 3311/1982).

Επειδή, σύμβαση δανείου θεωρείται, ότι συντελέσθηκε στην αλλοδαπή όταν, όχι μόνο καταρτίσθηκε και υπογράφηκε στην αλλοδαπή, αλλά και όταν εκτελέσθηκε εκεί. Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. Εκτέλεση δε του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Με την εν λόγω παράδοση προκύπτει ότι η οριστική σύμβαση του δανείου καταρτίζεται στην Ελλάδα δια της καταβολής στην Ελλάδα του ποσού του δανείου στην ημεδαπή τράπεζα προς τον οφειλέτη, δοθέντος, ότι η σύμβαση του δανείου η οποία κατατάσσεται στις «παραδοτικές (re) συμβάσεις» , προαπαιτεί, εκτός άλλων, για το έγκυρο της κατάρτισής της, και την καταβολή των χρημάτων από τον δανειστή προς τον οφειλέτη. Από την παράδοση αυτή του πράγματος στον οφειλέτη θεωρείται, ότι καταρτίζεται η σύμβαση του δανείου, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας, και από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη γεννάται και η υποχρέωση αυτού προς απόδοση στον δανειστή των δανεισθέντων υπ' αυτού πραγμάτων (άρθρα 806-809 Α.Κ.).Υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, δημιουργείται, κατά το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, στην περίπτωση που λάβει χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981, 3529/2010), επειδή από και διά της εγγραφής του δανείου αυτού στα βιβλία, δημιουργούνται εξ αυτού υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8(1) του ΚΤΧ. (Π.Ρέππας).

Επειδή συγκεκριμένα στην με **αριθμ. 124/2014 απόφαση ΣΤΕ** (με την οποία επιδιώχθηκε η αναίρεση της 617/2006 απόφασης Δ.Ε.Α, σχετική με τις υποχρεώσεις από πλευράς ΚΤΧ σύμβασης δανείου που υπεγράφη στην αλλοδαπή, ενώ το δανειακό κεφάλαιο καταβλήθηκε αρχικά σε τράπεζα της αλλοδαπής,) και στην σκέψη 4, 5 και 6 έγιναν δεκτά τα εξής :

«...4.Επειδή, κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων του ΚΝΤΧ, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν, συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου, το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα (βλ. ΣΕ 3639/2013, πρβλ. και ΣΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982)

5. ...Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών, με την προμνημονευθείσα απάντησή του και ύστερα από σχετικό έλεγχο, για τον οποίο συντάχθηκε η προαναφερθείσα έκθεση, απέρριψε το αίτημα της αναιρεσείουσας με την αιτιολογία ότι το προϊόν του δανείου βρισκόταν στη διάθεση της οφειλέτριας επιχείρησης στην Ελλάδα την ίδια ημέρα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό και, συνεπώς, η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η μεσολάβηση δε αυτή αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό και, για το λόγο αυτό, υπέκειτο σε τέλος χαρτοσήμου. Καθ' ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλομένη ότι «σύμβαση δανείου συναφθείσα με ιδιωτικό έγγραφο στην αλλοδαπή, υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, εάν το δάνειο εκτελέστηκε στην Ελλάδα. Θεωρείται δε ότι τα δάνειο εκτελείται στην Ελλάδα, όταν η παράδοση (καταβολή) του δανείσματος από το δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υφίσταται όταν το ποσό του δανείου κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή με σκοπό την αποστολή του σχετικού ποσού στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα».

Περαιτέρω, το διοικητικό εφετείο, επικυρώνοντας την κρίση της πρωτόδικης απόφασης, έκρινε ότι με τα πιο πάνω πραγματικά περιστατικά, εφόσον, σύμφωνα με τους πρώτο και δεύτερο όρους της δανειακής σύμβασης, η δανείστρια εταιρεία είχε υποχρέωση να καταθέσει το προϊόν του δανείου σε λογαριασμό της αναιρεσείουσας, ο οποίος ανοίχθηκε για το σκοπό αυτό στην προαναφερθείσα τράπεζα στην αλλοδαπή, η δε τράπεζα, σύμφωνα πάντα με τους όρους του δανείου, είχε υποχρέωση να εμβάσει αυθημερόν το ποσό του δανείου σε λογαριασμό τον οποίο διατηρούσε η αναιρεσείουσα στην ίδια τράπεζα στην Ελλάδα, ενέργειες οι οποίες και έγιναν, όπως αυτό άλλωστε προέκυψε από τη σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής τράπεζας καθώς και από την ταυτόχρονη σχετική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της αναιρεσείουσας, το προϊόν του δανείου αυτού δεν μπορούσε να τεθεί στη διάθεση της ενδιαφερόμενης εταιρείας στην αλλοδαπή αλλά μόνο στην Ελλάδα και, συνεπώς, ανεξαρτήτως του εάν η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στην αλλοδαπή, είναι σύμβαση η οποία εκτελέστηκε στην Ελλάδα και υπέκειτο σε τέλη χαρτοσήμου κατά της διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ., απέρριψε δε την έφεση της αναιρεσείουσας.

6. Επειδή, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλόμενης αιτιολογείται, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 4, νομίμως και επαρκώς, όλοι δε οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως είναι απορριπτικοί ως αβάσιμοι, καθώς και η αίτηση στο σύνολό της.».

Επειδή επίσης και στις υπ' αριθμ.3500/2016 & 3501/2016 Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών στην σκέψη 11 αυτών αναφέρεται:

«11...το γεγονός ότι η κατάθεση του δανείου έγινε σε αλλοδαπή τράπεζα δεν αναιρεί την ανωτέρω κρίση περί εκτελεστέας υποχρέωσης στην Ελλάδα δεδομένου ότι η μεσολάβηση της... τράπεζας ..., αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων που σε καμία περίπτωση δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό αφού τελικός προορισμός του ποσού αυτού ήταν, προφανώς κατ' εντολή της οφειλέτριας-προσφεύγουσας, η Τράπεζα στην Ελλάδα ενώ έγινε και η ταυτόχρονη σχετική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της . Εξάλλου το ότι η υποχρέωση ήταν εκτελεστέα στην Ελλάδα και αυτό είχε σκοπό η οφειλέτρια προκύπτει και από το γεγονός ότι αν και ήταν δυνατό να τεθούν στην διάθεση της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή τα ποσά του δανείου αυτά τέθηκαν τελικά μόνο στην Ελλάδα, όπως ήταν η αληθινή της βούληση... Επομένως νόμιμα καταλογίσθηκαν εις βάρος της ...τα τέλη χαρτοσήμου και περαιτέρω η εισφορά υπέρ ΟΓΑ... ».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία τηρούσε τον λογαριασμό 53.10.000000 «.....» στον οποίον καταχωρήθηκαν μεταξύ άλλων και συναλλαγές που αφορούσαν δάνεια που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την εταιρεία του ομίλου και συγκεκριμένα στο αναλυτικό καθολικό του ανωτέρω λογαριασμού τα υπό κρίση χορηγηθέντα δάνεια απεικονίζονται ως εξής:

Ημ_νία καταχ.	Αρ.εγγ.	Παραστατικό	Αιτιολογία	Πίστωση
26/1/2009	6.000.000,00
11/5/2009	50.000.000,00
18/5/2009	10.000.000,00
				66.000.000,00

1/2/2010	.....	.....	.....	15.000.000,00
15/10/2010	.....	.....	.....	5.000.000,00
				20.000.000,00

Στα πλαίσια του ελέγχου ζητήθηκε από την εταιρεία όπως προσκομίσει την σχετική δανειακή σύμβαση καθώς και τα σχετικά τραπεζικά έγγραφα που αφορούν τις κινήσεις των χορηγηθέντων δανείων.

Από τα στοιχεία που επεδείχθησαν στον έλεγχο αφενός δεν διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω δανειακή σύμβαση υπεγράφη στο εξωτερικό, και αφετέρου ως προς τα παρακάτω ποσά δανείων που λήφθηκαν από την αλλοδαπή εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι το προϊόν του δανείου κατατίθεται αρχικώς σε τραπεζικό λογαριασμό του εξωτερικού και εν συνεχεία βρίσκεται στην διάθεση της προσφεύγουσας στην Ελλάδα την επόμενη ημέρα ή εντός ολίγων ημερών και συγκεκριμένα :

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009

A/A	Ημερομηνία κατάθεσης στο εξωτερικό	Ποσό Δανείου	Κατάθεση στην Τράπεζα Εξωτερικού	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία κατάθεσης στην Ελλάδα	Τράπεζα Εσωτερικού	Αριθμός λογαριασμού
1	26/01/2009	6.000.000,00	..... ..... .....	.....	27/01/2009	.....	.....
2	11/05/2009	50.000.000,00	..... ..... .....	.....	12/05/2009	.....	.....
3	18/05/2009	10.000.000,00	..... ..... .....	.....	19/05/2009	.....	.....
		66.000.000,00					

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010

A/A	Ημερομηνία κατάθεσης στο εξωτερικό	Ποσό Δανείου	Κατάθεση στην Τράπεζα Εξωτερικού	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία κατάθεσης στην Ελλάδα	Τράπεζα Εσωτερικού	Αριθμός λογαριασμού
1	01/02/2010	15.000.000,00	..... ..... .....	..... .....	02/02/2010	.....	.....
2	15/10/2010	5.000.000,00	..... ..... .....	..... .....	18/10/2010	.....	.....
		20.000.000,00					

Επειδή βάσει των ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώνεται ότι η υπό κρίση σύμβαση δανείου με την αλλοδαπή εταιρεία, με την άμεση μεταφορά των χορηγηθέντων δανείων στην Ελλάδα, έχει τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή ως το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η εν προκειμένη μεσολάβηση της αλλοδαπής τράπεζας αποτελεί τυπικό μέρος της διαδικασίας

αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση, δεν συνιστά εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό.

Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝΤΧ και της προναφερθείσας σχετικής νομολογίας, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννάται και στην προκειμένη περίπτωση διότι υφίστανται υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, καθώς τελικός προορισμός του δανείσματος ήταν η ημεδαπή, δεδομένου ότι οι εν λόγω χορηγήσεις δανείων δεν τέθηκαν στη διάθεση της εταιρείας στην αλλοδαπή αλλά μεταφέρθηκαν και παραδόθηκαν άμεσα στην Ελλάδα, ενώ ταυτόχρονα για τις εν λόγω τραπεζικές συναλλαγές έγιναν και οι σχετικές εγγραφές ως ανωτέρω αναφέρθηκε στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εκτελεστότητας της σύμβασης στην Ελλάδα και περί ορθής εφαρμογής από την πλευρά της, της εγκυκλίου ΠΟΛ 1027/1990 εγκυκλιού, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων **13§1** περ. **α'**, **14** και **15§1** περ. **α'** του π.δ/τος **28/28-07-1931** «Περί Κώδικος των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» (Α' 239), όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 13: «*Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού 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*»

Άρθρο 14: «*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*»,

Άρθρο 15: «*Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, 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 δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τρόπον συντεταγμένου εγγράφου*».

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

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο **12** του **Ν.Δ. 3717/1957** (Α' 131) 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 δικαιοπράξιν 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 συμβάσεως ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως (ΣΤΕ 6172/1995, 4287/1995 κ.ά).

Επειδή, με το άρθρο **810** του **Αστικού Κώδικα**, ορίζεται ότι:

«Με τη σύμβαση του χρησιδανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους (χρήστης) παραχωρεί στον άλλο τη χρήση πράγματος χωρίς αντάλλαγμα και αυτός (χρησάμενος) έχει υποχρέωση να αποδώσει το πράγμα μετά τη λήξη της σύμβασης».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **15§5** του **ν.δ. 118/73** (Α' 202):

*«Επί επικαρπίας δι' **ορισμένον χρόνον** λαμβάνεται ποσοστόν της αξίας της πλήρους κυριότητος ίσον προς το **1/20 της αξίας αυτής δι' έκαστον έτος διάρκειας**, του μέρους του έτους λογιζομένου ως ακεραίου έτους. Η αξία της επικαρπίας ταύτης δεν δύναται να είναι ανωτέρα των **8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητος**».*

Επειδή με την **ΠΟΛ. 67/05-03-1980**, διευκρινίστηκε ότι:

*«ως αξία επί της οποίας θα υπολογισθεί το ανωτέρω τέλος χαρτοσήμου, θα ληφθεί υπόψη η οριζόμενη από τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 15 του Ν.Δ. 118/1973 (1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητος, για κάθε έτος διάρκειας της χρήσεως, που δεν δύναται να υπερβεί τα **8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητος**»*

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1184/1995** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. **269/1995** Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, στην οποία αναφέρεται ότι η παραχώρηση κατά χρήση άνευ ανταλλάγματος, ψυγείων, δεξαμενών και λοιπών αγαθών επένδυσης από την επιχείρηση στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της προς αποθήκευση και συντήρηση των προϊόντων αυτών δεν ασκεί επίδραση στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης. Συγκεκριμένα το ΝΣΚ γνωμοδότησε ότι τα αγαθά αυτά (ψυγεία, δεξαμενές κλπ), που παραχωρούνται κατά χρήση άνευ ανταλλάγματος, εξακολουθούν να εμπίπτουν στην κατηγορία των αγαθών επένδυσης καθώς συγκεντρώνουν αθροιστικά και τις δύο προϋποθέσεις που ο νόμος θέτει, ήτοι α) να ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και β) να τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Η εκμετάλλευση αυτή των αγαθών, κατά το ΝΣΚ, συνίσταται στο γεγονός ότι δια της τοποθετήσεως των επενδυτικών αυτών αγαθών στα σημεία πώλησης των προϊόντων της, αυτή αποβλέπει προεχόντως και κυρίως στη δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών συντήρησης των παραγόμενων από την επιχείρηση προϊόντων μέχρις ότου διατεθούν στον καταναλωτή. Τα αγαθά συνεπώς αυτά, κατά το ΝΣΚ, τυγχάνουν της εκμετάλλευσης της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία.

Η υπηρεσία στηριζόμενη στην παραπάνω αντιμετώπιση από το ΝΣΚ, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1184 /06-07-1995**, διευκρίνισε ότι η σχετική σύμβαση χρησιδανείου, ήτοι παραχώρησης από την επιχείρηση κατά χρήση των επενδυτικών αγαθών της στους λιανοπωλητές χωρίς αντάλλαγμα αλλά με την υποχρέωση να χρησιμοποιούν τα αγαθά αυτά για συντήρηση, διάθεση κ.λπ. των παραγόμενων από αυτήν προϊόντων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί αυτοτελή σύμβαση χρησιδανείου εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ και επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα ΦΠΑ, **η σύμβαση αυτή δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου.**

Επειδή εν συνεχεία με την υπ' αριθμ. **ΣΤΕ 3259/2010** Απόφαση κρίθηκε ότι ορθά καταλογίστηκαν σε βάρος επιχείρησης τέλη χαρτοσήμου για την δωρεάν παραχώρηση, από αυτή, ψυγείων συντήρησης των προϊόντων της στους πελάτες της με σύμβαση χρησιδανείου αόριστης διάρκειας. Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή εξέδωσε το έτος 1994 πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου για τα διαχειριστικά έτη 1991 και 1992. Το ΣΤΕ εκδικάζοντας τη σχετική αναίρεση, έκρινε ότι «εφόσον η εφεσίβλητη εταιρία παραχώρησε τη χρήση ψυγείων συντήρησης προϊόντων σε πελάτες της χωρίς αντάλλαγμα και για αόριστη χρονική διάρκεια, μια και το χρονικό διάστημα της δωρεάν χρήσης διαρκεί, όσο οι πελάτες θα αγοράζουν προϊόντα της εταιρίας, **συντρέχουν όλες εκείνες οι προϋποθέσεις, που συγκροτούν την έννοια των συμβάσεων χρησιδανείων (άρθρο 810 ΑΚ)**, τα σχετικά έγγραφα των οποίων αναπληρώνονται από τις οικείες αντίστοιχες εγγραφές της εταιρίας στα βιβλία της, που αφορούν την αγορά των ψυγείων συντήρησης και ακολούθως τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης αυτών στους πελάτες της επιχείρησης». Κατά συνέπεια, έκρινε το ΣΤΕ, ότι για τα υπό κρίση διαχειριστικά έτη 1991 και 1992 οφείλονται τέλη χαρτοσήμου από την εταιρία για τις σχετικές συμβάσεις χρησιδανείου, οπότε ορθώς καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1041/03-02-2014 εγκύκλιο**, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. **416/2010** Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «οι εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις χρησιδανείου υπάγονται στις γενικές διατάξεις των άρθρων 13 παρ.1 και 15 παρ.1 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» και με την υπ' αριθμ. **79/2014** Γνωμοδότηση, το ΝΣΚ απεφάνθη ότι «τα εν λόγω κινητά πράγματα αποτελούν επενδυτικά αγαθά κατά την έννοια των προπαρατεθεισών περί φ.π.α. διατάξεων, καθόσον ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τίθενται σε διαρκή εκμετάλλευση, η δε παραχώρηση της χρήσεως τους δυνάμει της σύμβασεως χρησιδανείου, για τον προεκτεθέντα σκοπό, συνιστά χρησιμοποίηση των αγαθών αυτών, από την επιχείρηση, για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων (ΝΣΚ 269/1995). Η συγκεκριμένη παραχώρηση της χρήσεως συνιστά μία εκ των περισσοτέρων πράξεων που εντάσσονται στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητας της επιχείρησης, εξ απόψεως δε εφαρμογής των περί φ.π.α. διατάξεων δεν εκλαμβάνεται ως μεμονωμένη πράξη, αλλά ως ενιαία, μετά των άλλων πράξεων, ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης και ως εκ τούτου, όπως ήδη έγινε δεκτό με την υπ' αριθμ. 269/1995 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ο κατά τις κείμενες περί φ.π.α. διατάξεις αναλογών επί των δαπανών αποκτήσεως των εν λόγω αγαθών φ.π.α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά

περίπτωση. Εκ τούτων, όμως, δεν έπεται ότι η σύμβαση του χρησιδανείου δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου κατά τις σχετικές περί αυτού διατάξεις, ως ήδη εκρίθη (ΣΤΕ 3529/2010), καθόσον, όπως προκύπτει από το άρθρο 63 του Ν. 2859/2000 τέλη χαρτοσήμου δεν επιβάλλονται μόνον στις πράξεις που προβλέπονται από το άρθρο 2 του ίδιου νόμου, στις οποίες δεν εμπίπτει η άνευ ανταλλάγματος παραχώρηση της χρήσεως των αγαθών δυνάμει σχετικής συμβάσεως χρησιδανείου (ΣΤΕ 1550/1995), η οποία δεν αποτελεί ούτε παρεπόμενο σύμφωνο κατά την έννοια του άρθρου 15 παρ. 1 περ. γ' του ΚΝΤΧ (ΣΤΕ 2956/1990). Υπό τα δεδομένα αυτά δεν τίθεται ζήτημα ούτε διπλής φορολόγησης του χρησάμενου ούτε υποχρέωσης του χρήστη για επιστροφή του εκπεσθέντος φ.π.α. στο Δημόσιο».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 9** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου **12 § 1** του **ν. 4474/2017** (Α' 80) και ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου **από 07/06/2017**, ορίζεται ότι:

«1) Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2) Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων. 3) Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους. 4) Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα. 5) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

Επειδή στην **παρ.17** του **άρθρου 72** του **ν.4174/2013** ορίζεται:

«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.».

Επειδή στο **άρθρο 1, παρ.1, 2 και 8** του **ν.2523/1997** ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:...

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφα θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων.»

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται την ασάφεια ως προς τα στοιχεία των συμβάσεων χρησιδανείου για τις οποίες γίνεται διορθωτικός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου, ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της απορρίπτεται καθότι προβάλλεται αορίστως χωρίς να αναφέρει με συγκεκριμένα στοιχεία ποια από τα συγκεκριμένα πάγια της (ψυγεία) δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο χρησιδανείου.

Επειδή επίσης η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται τη μη δυνατότητα διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου επί χρησιδανείων, λόγω αντίθεσης με το άρθρο 9 του Ν 4174/2013, καθώς η ίδια εφάρμοσε την ισχύουσα εγκύκλιο ΠΟΛ 1184/1995, η οποία δεν ανεκλήθη από την ΠΟΛ 1041/2014.

Ο εν λόγω ισχυρισμός, λήφθηκε υπόψη από την ελεγκτική αρχή και κρίθηκε ότι βασίμως προβάλλεται ως προς την υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου για την διαχειριστική

περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, και όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν καταλογίσθηκαν τέλη χαρτοσήμου, καθώς στην εν λόγω περίοδο δεν υφίσταται νομολογία με περιεχόμενο αντίθετο της εγκυκλίου ΠΟΛ1184/1995.

Ωστόσο στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, ως προς το εν λόγω θέμα, εκδόθηκε η καθολικώς εφαρμοστέα απόφαση με αριθμ. 3259/2010 του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε τελικώς ότι για την υπό κρίση περίπτωση χρησιδανείου, οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, ήτοι διατυπώθηκε αντίθετη ερμηνεία από τις υφιστάμενες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία λόγω του ότι εφάρμοσε την ισχύουσα εγκύκλιο ΠΟΛ 1184/1995, επικαλείται σε κάθε περίπτωση και τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.8 του ν.2523/1997 ως προς την μη επιβολή κυρώσεων κατά τον καταλογισμό της διαφοράς χαρτοσήμου που οφείλεται από τις συμβάσεις χρησιδανείων.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, διαπιστώνεται ότι στην περίπτωση που έχει δοθεί αντίθετη ερμηνεία του ΣΤΕ σε σχέση με τις διατάξεις και εγκυκλίους της φορολογικής νομοθεσίας, πρόσθετος φόρος επιβάλλεται μετά την ανάκληση αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση με την έκδοση της ΠΟΛ 1041/03-02-2014 διατυπώθηκε από την Φορολογική διοίκηση αντίθετη θέση σε σχέση με την προγενέστερη εγκύκλιο ΠΟΛ 1184/1995.

Ως εκ τούτου επιβάλλεται πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν.2523/1997 από την 03/02/2014 με ανώτερο ποσοστό αυτού το 120%. Δεδομένου ότι τελικώς, δεν τροποποιείται το ποσοστό του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (παραμένει και πάλι 120%), ως προς τον προσδιορισμό των πρόσθετων φόρων, επιλέγεται το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, καθότι αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση και συνεπώς οι πρόσθετοι φόροι με την παρούσα Απόφαση, δεν μεταβάλλονται και παραμένουν όπως υπολογίσθηκαν από τον έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** **ως εξής:**

α) την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ'αριθμ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,
β) την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό χαρτοσήμου επί χορηγηθέντων δανείων και χρησιδανείων στην υπ'αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και

γ)την μερική αποδοχή αυτής μόνο κατά το μέρος που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 1 του ν.2523/1997 για τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς χαρτοσήμου στην αξία των χρησιδανείων στην υπ'αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010. **Ωστόσο ως αναφέρθηκε, τα ποσά των προσθετων φόρων δεν μεταβάλλονται και ως εκ τούτου δεν τροποποιείται η οριστική φορολογική υποχρέωση της υπ'αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		66.000.000,00	66.000.000,00	66.000.000,00
Χαρτόσημο 2%		1.320.000,00	1.320.000,00	1.320.000,00
Σύνολο χαρτοσήμου		1.320.000,00	1.320.000,00	1.320.000,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		264.000,00	264.000,00	264.000,00
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		660.000,00	660.000,00	660.000,00
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 61X0,73%=44,53%		587.796,00	587.796,00	587.796,00
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		132.000,00	132.000,00	132.000,00
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 61X0,73%=44,53%		117.559,20	117.559,20	117.559,20
Σύνολο		3.081.355,20	3.081.355,20	3.081.355,20

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		21.135.451,50	21.135.451,50	21.135.451,50
Χαρτόσημο 2%		422.709,03	422.709,03	422.709,03
Σύνολο χαρτοσήμου		422.709,03	422.709,03	422.709,03
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		84.541,81	84.541,81	84.541,81
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		211.354,52	211.354,52	211.354,52

Προσαυξήσεις χαρτοσήμου τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 61X0,73%=44,53%		188.232,33	188.232,33	188.232,33
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		42.270,90	42.270,90	42.270,90
Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 61X0,73%=44,53%		37.646,47	37.646,47	37.646,47
Σύνολο		986.755,06	986.755,06	986.755,06

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
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 .