



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα

29/ 11 /2016

Αριθμός απόφασης:

4004

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604 562

**ΦΑΞ** : 213 1604 567

#### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

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

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/1.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., με ΑΦΜ ..... που εδρεύει ....., κατά της υπ' αριθ. ....-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου ..... για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010 - 31.12.2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .....-2016 οικεία έκθεση πλήρους ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....-2014 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου ..... διενεργήθηκε Πλήρης Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 (οικονομικό έτος 2011). Από τον έλεγχο αυτό συντάχθηκε η από .....-2014 έκθεση πλήρους ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, από την οποία προκύπτουν τα εξής:

Στις .....-2005, στο Λουξεμβούργο, μεταξύ της ελεγχθείσας εταιρείας και νυν προσφεύγουσας και της συγγενούς εταιρίας ....., που εδρεύει στο Λουξεμβούργο, υπογράφηκε η ..... «ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ». Ειδικότερα, τα δύο συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν τα παρακάτω: «ΕΠΕΙΔΗ I. Και οι δύο εταιρίες τυγχάνουν συνδεδεμένες -θυγατρικές εταιρίες του ομίλου ..... II. Οι εταιρείες θεωρούν ότι είναι δυνατόν να επιτευχθεί καλύτερος έλεγχος και χρησιμοποίηση του θησαυροφυλακίου της ..... σε επίπεδο Ομίλου δια συγκεντρώσεως της Διοίκησης θησαυροφυλακίου και μετρητών μέσω της .....

ΑΡΘΡΑ 1. Η ..... θα παρέχει στην ..... υπηρεσίες διαχείρισης ταμείου-μετρητών υπό την γενική διεύθυνση της δεύτερης. Για να επιτευχθεί ο απαραίτητος βαθμός διοίκησης μετρητών - ταμείου η ..... θα οργανώσει έναν οικονομικό συνασπισμό (κοινοπραξία) μεταξύ της ..... και της ..... και ειδικότερα όσον αφορά τον τραπεζικό λογαριασμό και στις δύο παραπάνω τράπεζες. Ο λογαριασμός της ..... στην τοπική ..... θα είναι πάντοτε μηδενικού υπολοίπου κατ' αυτόματο τρόπο από την ..... σύμφωνα με την Διμερή Συμφωνία Ισολογισμού Στόχου και μετά ταύτα η ..... θα διαχειρίζεται δια χειρός το ταμείο - μετρητά, τον λογαριασμό στην ..... της ..... δια χρεώσεως ή πιστώσεως αυτού του λογαριασμού για το χρηματικό ποσό που θα απαιτείται (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου -παραγράφου της συμφωνίας) προς τον σκοπό τήρησης του υπολοίπου όσο το δυνατόν πιο εγγύτερα στο μηδέν ή σύμφωνα με τις οδηγίες άλλως πως εγγράφως εκ μέρους της ..... στην ..... Οποιαδήποτε πιστωτικά υπόλοιπα που μεταφέρονται από τον λογαριασμό της ..... στον λογαριασμό της ..... θα κρατούνται από την ..... σαν θεματοφύλακας της ..... και θα είναι αμέσως εξοφλητέα (επαναπληρωτέα) στην ..... όταν το ζητήσει... Οι κινήσεις -δραστηριότητες που παράγονται εξ αυτής της δραστηριότητας θα καταχωρούνται σε έναν δι-εταιρικό λογαριασμό υπολοίπου μεταξύ της ..... και της ..... Η ..... θα χρεώνει την ..... για τόκο βάσει των ημερήσιων χρεωστικών υπολοίπων του δι-εταιρικού λογαριασμού υπολοίπων. Σε περίπτωση που αυτός ο δι-εταιρικός λογαριασμός υπολοίπου εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο θα τιμολογηθεί από την ..... επιβάρυνση τόκου. 3. Το πιστωτικό όριο για την ..... δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των 100.000.000 ΕΥΡΩ (εκατό εκατομμυρίων). 4. Η παρούσα συμφωνία θα έχει αόριστη διάρκεια ισχύος... Σε περίπτωση που οποιαδήποτε από τις εταιρίες φύγει από τον Όμιλο ....., η συμφωνία αυτή θα ακυρωθεί αυτόματα... 5. Το επιτόκιο που θα ισχύει για το υπόλοιπο του δι-εταιρικού λογαριασμού υπολοίπων με την ....., θα καθορίζεται σε μηνιαία βάση και θα είναι ίσο με το επίσημο επιτόκιο ενός μηνός EURIBOR... 6. Ο τόκος θα υπολογίζεται επί της βάσει καθημερινής θέσης κατά την ημερομηνία συναλλαγής του διεταιρικού λογαριασμού υπολοίπων που εφαρμόζει ή χρησιμοποιεί την συμφωνία πραγματικών / 360 ημερών... Είτε η ..... ή η ..... θα τιμολογεί τις χρεώσεις τόκου για τα πιστωτικά ή χρεωστικά υπόλοιπα μία φορά τον χρόνο κατά το τέλος της χρήσης. Τα τιμολόγια θα πρέπει να έχουν σαν ημερομηνία έκδοσης την πρώτη εργάσιμη ημέρα μετά το τέλος του έτους και να αποσταλούν είτε στην ..... ή στην ..... μέσα σε έξι (6) ημέρες μετά το επίσημο κλείσιμο του τέλους του έτους. 7. Η ..... θα χρεώνει επίσης την ..... για τις παρεχόμενες υπηρεσίες διαχείρισης ταμειακών διαθεσίμων (ταμείο ή μετρητά). Η αμοιβή της ..... θα είναι ένα ποσό ίσο με το ισχύον 0,25% σε οποιοδήποτε χρεωστικό ή πιστωτικό ημερήσιο υπόλοιπο .... 8. Τα τιμολόγια των επιβαρύνσεων τόκου θα εξοφλούνται ή διακανονίζονται μέσω του εσωτερικού τρέχοντος λογαριασμού μεταξύ της ..... και της .....».

Σε εκτέλεση της εν λόγω σύμβασης οι από μέρους της ελεγχθείσας εταιρείας αναλήψεις χρημάτων και κατάθεση αυτών σε λογαριασμό της προαναφερόμενης συγγενούς εταιρείας πραγματοποιήθηκαν με αυτόματη μεταφορά των χρημάτων από το λογαριασμό της που διατηρεί στην ..... Ελλάδος στο λογαριασμό της που τηρεί στη ..... Λονδίνου και ακολούθως, από το λογαριασμό αυτό σε λογαριασμό της ..... στην ίδια Τράπεζα. Αντίστροφα, οι επιστροφές χρημάτων, από τις καταθέσεις αυτές ή η ανάληψη χρημάτων για ταμειακή της διευκόλυνση, σύμφωνα και με την ίδια σύμβαση, γίνονταν ακριβώς με την αντίθετη φορά από τους ίδιους τραπεζικούς λογαριασμούς. Συγκεκριμένα, η ..... μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της στη ..... Λονδίνου, μετέφερε τα χρήματα στο λογαριασμό της ελεγχθείσας εταιρείας στην ίδια Τράπεζα, τα οποία στη συνέχεια, αυτόματα μεταφέρονταν στο λογαριασμό της τελευταίας στη ..... Ελλάδος. Με τον τρόπο αυτό, το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού της ελεγχθείσας εταιρείας στη ..... Λονδίνου, ήταν πάντοτε μηδενικό, καθόσον αυτός λειτουργούσε και κινούνταν αποκλειστικά και μόνον όταν γίνονταν οι πιο πάνω καταθέσεις - αναλήψεις για ενδοεταιρική διευκόλυνση. Για τις ως άνω καταθέσεις - αναλήψεις χρημάτων η ελεγχθείσα εταιρεία, εισέπραττε ή κατέβαλλε τους αναλογούντες τόκους (έσοδο), ή (έξοδο), σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. Οι εν λόγω δοσοληψίες καταχωρούνταν από την ελεγχθείσα εταιρεία στον τηρούμενο τριτοβάθμιο λογαριασμό 531000, του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «Πιστωτές Διάφοροι», στη στήλη της χρέωσης του οποίου, κατά τη χρήση 2010, καταχωρήθηκαν, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, οι αναλήψεις χρημάτων από το ταμείο της (λόγω πλεονάσματος) και κατάθεση αυτών σε λογαριασμό της ..... στη δε στήλη της πίστωσης του ίδιου λογαριασμού καταχωρήθηκαν οι επιστροφές και οι αναλήψεις χρημάτων από τη ..... και κατάθεση αυτών στο ταμείο της.

Ο έλεγχος θεώρησε ότι οι παραπάνω αναλήψεις χρηματικών πλεονασμάτων με σκοπό την κατάθεση αυτών σε λογαριασμό της αλλοδαπής συγγενούς εταιρείας ή αντίστροφα, δεν αποσκοπούσαν σε εξόφληση υποχρεώσεων από εμπορικές συναλλαγές, ούτε οφείλονταν σε καταβολή χρημάτων έναντι μελλοντικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά αποσκοπούσαν αποκλειστικά στην εκμετάλλευση των χρηματικών αυτών πλεονασμάτων από τις εταιρίες του ομίλου ..... μέσω της αντισυμβαλλόμενης συγγενούς εταιρείας. Συνεπώς, κατά τον έλεγχο, πρόκειται για αυτοτελή πράξη, με την έννοια της ανάληψης χρημάτων από τα πλεονάσματα της και κατάθεσης αυτών προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρία, προς διευκόλυνσή τους, η οποία υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ 5 περ. γ' εδάφιο τέταρτο του Κ.Ν.Τ.Χ. και δεν αποτελεί παρεπόμενη πράξη άλλης κύριας σύμβασης. Εξάλλου, οι δοσοληψίες αυτές, κατά τον έλεγχο, δεν μπορεί να θεωρηθούν ως χορήγηση πίστωσης, καθόσον στην εν λόγω σύμβαση ρητά αναφέρεται η κατάθεση χρημάτων από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις επιθυμίες της και με την ταμειακή της ρευστότητα, χωρίς να προηγείται αίτημα της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, ούτε καθορίζεται το πότε και πώς θα επιστραφούν οι καταθέσεις αυτές, αλλά αντίθετα, η επιστροφή αυτών αποφασίζεται από την προσφεύγουσα χωρίς την σύμφωνη γνώμη της αντισυμβαλλόμενης, και ανάλογα με τις δικές της ταμειακές ανάγκες.

Κατόπιν αυτών, και δεδομένου ότι, η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε τα οφειλόμενα, βάσει της προαναφερόμενης διάταξης, τέλη χαρτοσήμου επί των εγγραφών στον μνημονευόμενο λογαριασμό που αυτή τήρησε, κατά την ελεγχθείσα χρήση 01/01-31/12/2010 και αφορούσαν στις πιο πάνω αναλήψεις και καταθέσεις στην αλλοδαπή συγγενή εταιρία και αντίστροφα, ο Προϊστάμενος ..... με την ..... 2014 πράξη του, καταλόγισε σε βάρος της, τέλη χαρτοσήμου, ποσού ..... €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού ..... € και προσαύξηση τελών και ΟΓΑ, λόγω μη υποβολής δήλωσης, ύψους ..... € και ..... € αντίστοιχα, ήτοι συνολικά ..... €.

Η ελεγχθείσα επιχείρηση, κατά της υπ' αρ. ....-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου υπέβαλε ενώπιον της υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ. ....-2014 ενδικοφανή προσφυγή και κατόπιν της τεκμαιρόμενης απόρριψής της προσέφυγε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ..... με την από .....-2014 προσφυγή της (ΑΠΡΦ .....-2014).

Επί της ως άνω προσφυγής εκδόθηκε από το τέταρτο τμήμα του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου ..... η υπ' αριθμ. .... /2015 απόφαση με την οποία ακυρώθηκε η τεκμαιρόμενη απόρριψη του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της .....2014 ενδικοφανούς προσφυγής.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω απόφαση, οι τμηματικές καταβολές, που απεικονίστηκαν με αντίστοιχες εγγραφές στο λογαριασμό 531000, συνιστούν δάνεια κινούμενα σε αλληλόχρεο (δοσοληπτικό) λογαριασμό, που καταβλήθηκαν στα πλαίσια της από .....2005 σύμβασης, τα οποία, κατ' αρχήν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου, βάσει των άρθρων 14 και 15 παρ. 1<sup>α</sup> και 5 γ εδάφιο έκτο του Κ.Ν.Τ.Χ. Επομένως, δεν αποτελούν αυτοτελείς πράξεις κατάθεσης χρημάτων και, ως εκ τούτου, μη νόμιμα επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα ένδικα τέλη, κατ' εφαρμογή του τετάρτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.. Περαιτέρω, το Δικαστήριο, προβαίνοντας για πρώτη φορά αυτό στο νέο χαρακτηρισμό της σχέσης, απεφάνθη ότι δεν έχει την εξουσία να την υπαγάγει αυτό, το πρώτον, σε διάταξη άλλη από εκείνη που μνημονεύεται στην έκθεση ελέγχου και να προβεί στον απ' ευθείας καταλογισμό των καταβλητέων τελών ή να ερευνήσει από μόνο του αν η σχέση αυτή απαλλάσσεται ή όχι από τα τέλη χαρτοσήμου.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τον ..... η υπ' αριθ. ....-2016 εντολή μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ., προκειμένου να διερευνηθεί εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 14 και 15 παρ. 1<sup>α</sup> και 5 γ εδάφιο έκτο του ως άνω κώδικα, σύμφωνα με το νέο χαρακτηρισμό της σχέσης που απορρέει από την από 20.04.2005 σύμβαση ως δανείου κινούμενου σε αλληλόχρεο (δοσοληπτικό), στον οποίο προέβη το Τριμελές Διοικητικό Εφετείο ..... με την υπ' αριθμ. .... /2015 απόφασή του.

Από τον ως άνω έλεγχο προέκυψε ότι οι εξεταζόμενες εγγραφές του λογαριασμού 531000 ....., που τήρησε η προσφεύγουσα κατά την φορολογική περίοδο 2010 αφορούσαν σε δάνεια κινούμενα σε αλληλόχρεο (δοσοληπτικό) λογαριασμό, που καταβλήθηκαν στα πλαίσια της από .....-2005 σύμβασης, τα οποία, σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 παρ. 1α και 5γ εδάφιο έκτο του Κ.Ν.Τ.Χ. υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου καθώς έχουν δημιουργηθεί υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, ενώ δεν προέκυψε από την σύμβαση ότι υπόκεινται σε μικρότερο ή μεγαλύτερο τέλος χαρτοσήμου, ούτε απαλλάσσονται νομίμως των τελών τούτων αφού συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ. για υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε η από .....-2016 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ..... €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ..... €, πλέον προσαύξηση τελών χαρτοσήμου ..... € και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ..... €, λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι σύνολο ..... €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη η διενέργεια νέου ελέγχου
2. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός της έννομης σχέσης
  - 2.1. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός της εν λόγω έννομης σχέσης ως δανειακού αλληλόχρεου δοσοληπτικού λογαριασμού
  - 2.2. Εσφαλμένη σε κάθε περίπτωση η υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου
3. Αδιάφορες οι εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας για το σκοπό της υπαγωγής της σύμβασης σε τέλος χαρτοσήμου
4. Υπαγωγή της σύμβασης σε ΦΠΑ
5. Εσφαλμένος ο υπολογισμός των προσαυξήσεων

#### **Επί του 1<sup>ου</sup> λόγου**

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, παρανόμως διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος στην Εταιρεία για την ίδια χρήση και επί του ίδιου ακριβώς ζητήματος, στηριζόμενος στα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά. Και αυτό διότι δεν υπάρχουν νέα ή συμπληρωματικά στοιχεία που να στηρίζουν την διενέργεια

επανελέγχου, καθώς τέτοια ούτε ο έλεγχος δεν επικαλείται. Αντίθετα, εκτός του ότι η ίδια η φορολογική Αρχή είχε ήδη εξετάσει την κρίσιμη έννομη σχέση (δηλ. την κρίσιμη δανειακή σύμβαση) και σε προηγούμενο φορολογικό έλεγχο και την είχε χαρακτηρίσει δανειακή, πάντως η έννομη σχέση αυτή και τα σχετικά πραγματικά περιστατικά είχαν τεθεί όλα υπόψη της φορολογικής Αρχής κατά αυτό καθεαυτό τον αρχικό έλεγχο και τα είχε υπάγει στις φορολογικές διατάξεις που αυτή έκρινε. Η τυχόν μεταγενέστερη δικαστική κρίση περί εσφαλμένου νομικού χαρακτηρισμού από τη φορολογική Αρχή των βιοτικών σχέσεων που είχαν ήδη αχθεί ενώπιόν της δεν συνιστά, ασφαλώς, νέο στοιχείο για αυτή, καθώς νέο στοιχείο τόσο κατά τον π. ΚΦΕ όσο και κατά τον ΚΦΔ είναι αυτό το πραγματικό στοιχείο που προέκυψε μεταγενέστερα και όχι ο νομικός χαρακτηρισμός των ίδιων πραγματικών στοιχείων.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, το Διοικητικό Εφετείο ..... προέβη σε διαφορετικό νομικό χαρακτηρισμό από εκείνο που έδωσε η φορολογική αρχή, με συνέπεια να μην είναι πλέον επιτρεπτή η επιβολή τελών χαρτοσήμου με βάση τη μνημονευόμενη στην έκθεση ελέγχου συγκεκριμένη διάταξη, ήτοι του τετάρτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.. Το γεγονός δε ότι το διοικητικό δικαστήριο δεν μπορεί, στα πλαίσια της παρεχόμενης σ' αυτό εξουσίας να προβεί στον απευθείας καταλογισμό των καταβλητέων τελών χαρτοσήμου και του σχετικού προστίμου με βάση το νέο χαρακτηρισμό της σχέσης ως δανείου κινούμενου σε αλληλόχρεο (δοσοληπτικό) λογαριασμό, δεν αποστερεί και από τη φορολογική διοίκηση την εξουσία να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο και να διακριβώσει αν πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις για την επιβολή Τελών Χαρτοσήμου των άρθρων 14 και 15 παρ. 1 α και 5γ εδάφιο έκτο του Κ.Ν.Τ.Χ., υπό το νέο χαρακτηρισμό της υποκείμενης σε τέλη χαρτοσήμου σχέσης ως δανειακής σύμβασης. Και τούτο διότι το Διοικητικό Εφετείο ....., εφόσον ακύρωσε την τεκμαιρόμενη απόρριψη, στα πλαίσια της εξουσίας του, η υπόθεση κατέστη εκ νέου εκκρεμής ενώπιον της φορολογικής αρχής, η οποία είναι αρμόδια να κρίνει εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νομοθετικού καθεστώτος που τυγχάνει εφαρμοστέο κατόπιν του νέου, κατά τα ανωτέρω, χαρακτηρισμού (πρβλ. ΣτΕ 2640/98). Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

## **Επί του 2<sup>ου</sup> λόγου**

**α.** Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος χαρακτηρίζει την έννομη σχέση ως «δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό». Η εκτέλεση της ως άνω σύμβασης τελείται μέσω των εκατέρωθεν χορηγήσεων δανείων μεταξύ των μερών, οι οποίες αποτελούν την υλική πράξη ή άλλως το μέσο εκτέλεσης του επιδιωκόμενου, βάσει της εν λόγω σύμβασης, δανειακού σκοπού. Άλλωστε, ο σκοπός της λήψης των χρημάτων στην προκειμένη περίπτωση είναι νομικώς αδιάφορος και δεν αποτελεί την αιτία της μεταβίβασης της κυριότητας αυτών, η οποία είναι το δάνειο. Καθόσον, λοιπόν η υπό κρίση έννομη σχέση αποτελεί δάνειο, η καταλογιστική πράξη είναι πλημμελής, διότι εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη ερμηνεία, εφαρμογή του νόμου και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.

**Επειδή**, στον Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

Άρθρο 14 παρ. 1

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

Άρθρο 15 παρ. 1<sup>α</sup>

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

1α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' 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.

Άρθρο 15 παρ. 5γ εδάφιο τέταρτο

5γ.) ... Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται

εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%.

Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος.

Άρθρο 15 παρ. 5γ εδάφιο έκτο

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουσών δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωσιν.

**Επειδή**, ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός κατά την έννοια του έκτου εδαφίου της περ. γ' της παρ 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.ΤΧ, νοείται ο αλληλόχρεος λογαριασμός, ο κινούμενος με βάση δανειακή σύμβαση με χρεωπιστώσεις, δηλαδή η σύμβαση μεταξύ δύο προσώπων, που, για κάθε πράξη από αυτές που αποτελούν τον χρεωπιστωτικό λογαριασμό, βρίσκονται στην αντίστοιχη κάθε φορά θέση του δανειστή και του οφειλέτη (ΣτΕ 3313/1987, 3088/1985).

**Επειδή**, όπως συνάγεται από τον συνδυασμό των διατάξεων, που περιέχονται στα άρθρα 361, 874 ΑΚ, 112 ΕισΝΑΚ, 669 ΕμπΝ, 47 και 64 έως 67 του ΝΔ της 17.7/13.8.1923 «περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιριών», αλληλόχρεος λογαριασμός υφίσταται, όταν δύο συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία, το ένα, τουλάχιστον, έχει την εμπορική ιδιότητα, συμφωνούν, ότι οι μεταξύ τους δοσοληψίες και απαιτήσεις, που θα προκύπτουν (και από τις δύο πλευρές) από τις μεταξύ τους συναλλαγές, δεν θα επιδιώκονται χωριστά και μεμονωμένα, αλλά θα καταχωρούνται σε έναν κοινό χρεοπιστωτικό λογαριασμό, με τον τύπο και τη μορφή χρεοπιστωτικών κονδυλίων..... (ΑΠ Ολ 31/1997 ΝοΒ 46,193, ΑΠ 857/2006 ΝοΒ 2007,705, ΑΠ 192/2005 ΕλλΔνη 47,458, ΑΠ 1217/1995 ΕλλΔνη 39,817, ΑΠ 1524/1991 ΕλλΔνη 34,313).

**Επειδή**, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών, αλλά και αναλήψεις. Συντρεχούσης της ανωτέρω προϋπόθεσης, τα συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν, για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1076, 2968/1979).

**Επειδή**, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Συνεπώς, ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ.

Ο ανωτέρω λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από .....-2005 σύμβαση, οι συμβαλλόμενες εταιρίες ανήκουν στον όμιλο ....., ο οποίος έχει δημιουργήσει μέσω της δεύτερης συμβαλλόμενης αλλοδαπής εταιρίας ....., ένα σύστημα ταμειακής διαχείρισης και ελέγχου του θησαυροφυλακίου και μετρητών του ομίλου, στον οποίο συμμετέχουν και οι δύο εταιρίες. Το σύστημα αυτό λειτουργεί με μεταφορές των ταμειακών υπολοίπων των εταιριών του ομίλου προς την ....., η οποία, ομοίως μεταφέρει χρηματικά ποσά προς τις εταιρίες από όπου

τα έλαβε, σύμφωνα με τους όρους των συμβάσεων που έχει συνάψει με την κάθε μία ξεχωριστά. Με τις εν λόγω κινήσεις χρηματικών κεφαλαίων, δημιουργείται στην αλλοδαπή εταιρία μία «δεξαμενή χρημάτων», που αποτελείται από τα ποσά που εισέρχονται σε αυτήν και εξέρχονται από αυτήν με μορφή κεφαλαίου, τόκων και δαπανών. Δημιουργήθηκε δηλαδή ένας δοσοληπτικός λογαριασμός, μεταξύ της ..... και των εταιρειών του ομίλου, με σκοπό τον μεταξύ τους δανεισμό. Έτσι, η προσφεύγουσα, ως συμμετέχουσα στο παραπάνω σύστημα, ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλλει χρήματα από τα ταμειακά της πλεονάσματα στον λογαριασμό της ..... Λονδίνου που τηρεί η ....., εκταμιεύοντας το σχετικό ποσό από δικό της λογαριασμό και η αλλοδαπή εταιρία ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλλει χρηματικά ποσά προς αυτήν, από εκείνα που συγκεντρώνονται στον ίδιο λογαριασμό, με πιστωτικό όριο τα 100.000.000,00 ευρώ. Εξάλλου, σύμφωνα με την ίδια σύμβαση, για το ποσό που υπολείπεται, γεγονός που συμβαίνει όταν το ένα συμβαλλόμενο μέρος, με τις τμηματικές καταβολές στις οποίες προβαίνει, καταθέτει στο λογαριασμό του άλλου περισσότερα χρήματα από όσα έχει καταθέσει το τελευταίο στο δικό του λογαριασμό, ή αντίθετα λιγότερα, δηλαδή, όταν το υπόλοιπο είναι είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό, από όποιο μέρος και αν προέκυψε, αυτό θα επιστρέφεται εντόκως. Από τα παραπάνω, συνάγεται ότι κάθε αυτοτελής κατάθεση χρηματικού ποσού από οποιοδήποτε από τα συμβαλλόμενα μέρη, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, συνιστά, κατά την έννοια της σύμβασης, δάνειο υπέρ του άλλου συμβαλλόμενου, κινούμενο σε αλληλόχρεο (δοσοληπτικό) λογαριασμό, δηλαδή λογαριασμό που κινείται με χρεοπιστώσεις μεταξύ των δύο συμβαλλομένων μερών, της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας και της αλλοδαπής εταιρίας ....., αφού, για κάθε πράξη που καταχωρίζεται στον μεταξύ τους λογαριασμό και τα δύο μέρη εμφανίζονται με την εναλλασσόμενη ιδιότητα του δανειστή και του οφειλέτη. Δεδομένου δε ότι, εν προκειμένω, από τις εγγραφές στο λογαριασμό 531000, τον οποίο τήρησε η προσφεύγουσα, κατά τη χρήση από 1.1.2010 έως 31.12.2010, για την παρακολούθηση των με βάση την μνημονευόμενη σύμβαση, καταθέσεων χρηματικών πλεονασμάτων της στο λογαριασμό της αλλοδαπής εταιρίας ....., και αντίστροφα, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι τόσο η προσφεύγουσα όσο η αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή εταιρία προέβαιναν, σε τμηματικές καταθέσεις χρημάτων ο ένας στο λογαριασμό του άλλου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού της έννομης σχέσης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**β.** Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακόμα και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι η κρίσιμη έννομη σχέση είναι σχέση δανειακού αλληλόχρεου λογαριασμού, κατ' εφαρμογή της αρχής της γενικής αρχής της χωρικότητας που διέπει εν γένει τη φορολογία χαρτοσήμου, ο δανειακός αλληλόχρεος λογαριασμός θα πρέπει να θεωρηθεί ως μη εμπίπτων στο πεδίο φορολογίας χαρτοσήμου.

Επί του ανωτέρω δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, επειδή και οι σχετικές χορηγήσεις πραγματοποιήθηκαν (εκτελέσθηκαν) στην αλλοδαπή, με συνέπεια να μην δημιουργείται, εκ του λόγου αυτού, υποχρέωση για καταβολή τέλους χαρτοσήμου στην Ελλάδα, επειδή η εγγραφή στα βιβλία της εν Ελλάδι εταιρείας των γενομένων στην αλλοδαπή ως άνω χορηγήσεων δεν δημιουργεί υποχρεώσεις, από πλευράς τελών χαρτοσήμου, εκτελεστέες στην Ελλάδα, κατά την έννοια του άρθρου 8 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ., προϋπόθεση απαραίτητη, κατά νόμο, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου την Ελλάδα.

**Επειδή,** στην παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«1. Έγγραφα 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 το κατά τον παρόντα νόμον τέλη ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1027/07-02-1990, «Ως «εκτελεστέα υποχρέωση» στην Ελλάδα κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβέννυται η 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. Αυτά βεβαίως ισχύουν για τις πράξεις των δύο συμβαλλομένων, αρκεί οι πράξεις αυτές να συνιστούν «εκτέλεση» υποχρέωσης, δηλαδή εκπλήρωση υποχρέωσης βαρύνουσας αυτούς παροχής.»

**Επειδή,** «υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται, όταν, συντρέχουσών 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 (πρβλ. ΣτΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982-πρβλ.και άρθρο 32 παρ.4 περ. α' του ΚΝΤΧ, κατά το οποίο «Επί μισθών, ποσοστών, αποζημιώσεων, αμοιβών, προμηθειών και μεσιτειών ή άλλων απολαυών ιδιωτών, εξοφλουμένων ουχί αμέσως δι' εκδόσεως εξοφλητικής αποδείξεως του δικαιούχου αλλ' εμμέσως είτε δια μεταφοράς των χρηματικών ποσών εις λογαριασμόν καταθέσεων οιασδήποτε φύσεως παρά Τραπεζή..., το αναλογικόν τέλος...οφείλεται άμα τη μεταφορά ή τη άλλη τυχόν πράξει, ή τη γενομένη πληρωμή»). (ΣτΕ 3639/2013)

**Επειδή,** «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 δανείου από το δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείου 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». (ΣτΕ 124/2014) .

**Επειδή,** «η υποχρέωση χαρτοσήμανσης των δανειακών συμβάσεων που συνάπτονται στην αλλοδαπή μεταξύ ελληνικής και αλλοδαπής επιχείρησης, τελεί υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 8 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, όπως έχουν ερμηνευτεί με την υπ' αριθ. 676/1989 γνωμοδότηση των προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων, ανεξάρτητα εάν η ελληνική επιχείρηση ενεργεί ως δανειζόμενη ή δανειζουσα. Η διαπίστωση, πάντως, του τόπου σύναψης της δανειακής σύμβασης, ως κρίση περί τα πραγματικά περιστατικά, ανήκει στην αρμοδιότητα της ΔΟΥ, η οποία ερευνά κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τους όρους της σχετικής σύμβασης. (Υπουργείο Οικονομικών 1089208/942/Δ.Τ.&Ε.Φ./12.10.1999).

**Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ενεργεί ως δανειζουσα και δανειζόμενη και κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά, ανεξαρτήτως του εάν η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στην αλλοδαπή, είναι σύμβαση η οποία εκτελέσθηκε στην Ελλάδα και υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ.. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

### **Επί του 3<sup>ου</sup> λόγου**

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εγγραφές στα βιβλία της δεν θα μπορούσαν να υποκαταστήσουν την υπάρχουσα σύμβαση δανείου, για σκοπούς φορολογίας χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, «Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά στην υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύουν την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου» (ΣτΕ 190/2009, 1927/1994, 6172, 4287/1995, 460/1994, 2973/1989).

Περαιτέρω, η εκτέλεση του δανείου δεν πραγματοποιείται μέσω της έμβασης των χρηματικών ποσών από την ημεδαπή στην τράπεζα της αλλοδαπής, ώστε δεν προκύπτουν ούτε υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, αφού τόπος εκπλήρωσης των εκ του δανείου υποχρεώσεων είναι η αλλοδαπή. Κατ' αρχάς, ο τόπος παροχής συνάγεται από την ίδια τη δικαιοπραξία ότι είναι η αλλοδαπή, αφού οι

εκταμιεύσεις θα λαμβάνουν χώρα μέσω των τραπεζικών λογαριασμών των συμβαλλομένων που τηρούνται στην τράπεζα της αλλοδαπής.

**Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν υποκατέστησαν τη σύμβαση του δανείου, για σκοπούς φορολογίας χαρτοσήμου, αλλά ελήφθησαν υπόψη για την εξεύρεση της φορολογητέας βάσης.

**Επειδή,** όπως εκτέθηκε στην ενότητα της παρούσας επί του 2<sup>ου</sup> λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η εν λόγω σύμβαση εκτελέσθηκε στην Ελλάδα και υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ..

Ως εκ τούτου όλοι οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

#### **Επί του 4<sup>ου</sup> λόγου**

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αν ήθελε κριθεί ότι οι υπό κρίση καταθέσεις χρημάτων δεν συνιστούν δάνειο ή κατάθεση που δεν υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου ή δοσοληπτικό λογαριασμό ή παρακατάθεση, οι εν λόγω καταθέσεις δεν υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου, σε κάθε περίπτωση, ως πράξη χορήγησης πίστωσης υποκείμενη σε ΦΠΑ, αλλά απαλλασσόμενη κατ' άρθρο 22 παρ. 1 κγ' του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000).

**Επειδή,** στην περ. κγ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:.....

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

**Επειδή,** στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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, β)....»

Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη προκειμένου να ενταχθεί μία πράξη σ' αυτή πρέπει να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις:

α) Η πραγματοποίηση πράξης με αντάλλαγμα

β) Να πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και

γ) Να πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

Η τρίτη ανωτέρω προϋπόθεση είναι η σημαντικότερη, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως φορολογητέα πράξη η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών. Από την διατύπωση του Νόμου προκύπτει ότι δεν αρκεί οι πράξεις αυτές να γίνονται από υποκείμενο στο φόρο, αλλά πρέπει να συνάδουν με το αντικείμενο εργασιών και να ενεργούνται στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και όχι ευκαιριακά. Ο προσδιορισμός αν η πράξεις αυτές ενεργούνται ή όχι στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στο φόρο, έχει σημασία και από την άποψη επιβολής ενδεχομένως κάποιου άλλου φόρου, όπως των Τελών Χαρτοσήμου.

**Επειδή,** βάσει των ανωτέρω, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εν λόγω πράξη, ως «παροχή πίστωσης», δεν ανάγεται στο πλαίσιο της επαγγελματικής της δραστηριότητας, καθόσον ούτε Τράπεζα είναι, ούτε Πιστωτικό Ίδρυμα ή Πιστωτικός Οργανισμός, ούτως ώστε η χορήγηση πιστώσεως από αυτή να αποτελεί κύρια δραστηριότητά της, όπως αυτό καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2076/92, ούτε έχει χορηγηθεί σε αυτήν ειδική άδεια της Τραπεζικής της Ελλάδος, όπως αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις της περιπτώσεως α' της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του Ν. 2937/2001, πρόκειται δε για ευκαιριακή δραστηριότητα και συνεπώς δεν ενεργεί ως υποκείμενος του φόρου για την εν λόγω πράξη, για να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000 και για να τύχει της απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως κγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

**Επειδή**, περαιτέρω η διάταξη της παρ. 1β' του άρθρου 63 του κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα Φ.Π.Α., δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, γιατί η ανωτέρω σύμβαση, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου, είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις συμβάσεις πώλησης εμπορευμάτων - υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η δε προσφεύγουσα κατά την χορήγηση της εν λόγω πίστωσης δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο (απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί ως φορολογητέα πράξη) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.2859/2000 και εν συνεχεία να απαλλαγεί από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ιδίου νόμου, καθόσον δεν πρόκειται για τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα και συνεπώς δεν ενεργεί σε καμία περίπτωση στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

#### **Επί του 5<sup>ου</sup> λόγου**

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι το υπό κρίση δάνειο υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, εσφαλμένα υπολογίστηκαν από τη φορολογική Αρχή και οι προσαυξήσεις λόγω δήθεν μη υποβολής δήλωσης απόδοσης των τελών.

Ειδικότερα, από τον Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. Πλην όμως, με το Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) αναμορφώθηκε πλήρως το καθεστώς των προσθέτων φόρων, με σαφώς ευνοϊκότερες για το φορολογούμενο διατάξεις έναντι του Ν. 2523/1997. Εν προκειμένω κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, μας επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου, κατ' άρθρο 1 παρ. 1 Ν. 2523/1997, λόγω μη υποβολής δήλωσης, με συντελεστή 2,5%, για κάθε μήνα καθυστέρησης, ήτοι 120% κατ' έτος αντί της νεότερης και ευμενέστερης κύρωσης με τη μορφή τόκου, ήτοι σήμερα με επιτόκιο 8,76% κατ' έτος (κατά το άρθρο 53 του ν.4174/2013 και την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013).

**Επειδή**, στην παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

**Επειδή**, στο άρθρο 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

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

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

**Επειδή**, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η νεότερη ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ.).

**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.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα περί μη νόμιμης επιβολής πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ν. 2523/1997 και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....-2016 έκθεση ελέγχου του ..... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της υπ' αριθ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ. ..../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου ..... για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010 - 31.12.2010.

#### **Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:**

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

|                                                                 |  |
|-----------------------------------------------------------------|--|
| Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης                      |  |
| Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει ελέγχου                      |  |
| <b>Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης</b> |  |

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

|                                                              |  |
|--------------------------------------------------------------|--|
| Τέλη χαρτοσήμου                                              |  |
| Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρ/μου                             |  |
| Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης) 120%  |  |
| Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης) 120% |  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                   |  |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το Αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).