



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 04/01/2016

Αριθμός απόφασης:3

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..., ΑΦΜ ..., με έδρα στη ..., στη ... κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών επί της από .../2015 τροποποιητικής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 30/12/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..., ΑΦΜ ..., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πατρών της από .../2015 και με αρ. πρωτ. ...-2015 αίτηση της προσφεύγουσας, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της επιστροφής τέλους χαρτοσήμου ύψους 36.288,00 € βάσει της από .../2015 τροποποιητικής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου.

Από την υποβληθείσα αρχική δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου με χρηματική αξία συναλλαγής πράξης 1.400.000,00 € προέκυψε οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου ύψους 28.000,00 € πλέον ΟΓΑ 5.600,00 € πλέον προσαυξήσεων 2.688,00 €, ήτοι γενικό σύνολο οφειλής ύψους 36.288,00 €. Αφορά στην από .../2013 δανειακή σύμβαση που συνάφθηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της ολλανδικής εταιρείας : «...». Η εταιρεία αυτή είναι θυγατρική της βελγικής εταιρείας ..., η οποία συμμετέχει κατά 27% στο μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας. Το εν λόγω ποσό καταβλήθηκε από τη προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πατρών με το υπ' αριθμ. ...2014 διπλότυπο είσπραξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της από .../2015 και με αρ. πρωτ. ...-2015 αίτησης της περί επιστροφής τέλους χαρτοσήμου ύψους 36.288,00 € βάσει της από .../2015 τροποποιητικής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου και την επιστροφή του εν λόγω τέλους χαρτοσήμου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η επιβολή χαρτοσήμου στις δανειακές συμβάσεις δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί επιβολής τελών χαρτοσήμου καθότι η παροχή πίστωσης γενικά αποτελεί παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στο ΦΠΑ πλην απαλλασσόμενη αυτού.
- Η μη επιστροφή του εν λόγω τέλους χαρτοσήμου από μέρους της φορολογικής διοίκησης αποτελεί παραβίαση του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 του 1^{ου} πρόσθετου πρωτοκόλλου Ε.Σ.Δ.Α.)

Επειδή ακόμη και αν, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η ανωτέρω σύμβαση, εσφαλμένα θεωρηθεί ως παροχή πίστωσης, δεν τυγχάνει της απαλλαγής από τα Τέλη Χαρτοσήμου όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, επικαλούμενη τις διατάξεις της περιπτώσεως β της παραγράφου 1 του άρθρου 63 ν. 2859/2000, καθότι η εν λόγω πράξη δεν εντάσσεται στις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000: *«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 τα ανωτέρω, για να ενταχθεί μία πράξη στην ανωτέρω διάταξη πρέπει να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις:

α) Η πραγματοποίηση των πράξεων αυτών με αντάλλαγμα

β) Να πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και

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

Η τρίτη ανωτέρω προϋπόθεση είναι η σημαντικότερη, προκειμένου να χαρακτηρισθούν ως φορολογητέες πράξεις 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 οι 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 Τραπεζής 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 γγ' 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.

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, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της φορολογικής ισότητας, της αναλογικότητας ή της αρχής της χρηστής διοίκησης και η μη επιστροφή του εν λόγω τέλους χαρτοσήμου από μέρους της φορολογικής διοίκησης δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση παραβίαση του δικαιώματος στην περιουσία του άρθρο 1 του 1^{ου} πρόσθετου πρωτοκόλλου Ε.Σ.Δ.Α.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό της.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).