



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/12/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 4684

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου **ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ**, οδός, κατά των υπ' αριθμόν:
 -/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 -/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 24.157,88 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 12.078,94 €, ήτοι συνολικό ποσό **36.236,82 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 46.624,65 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 23.312,32 €, ήτοι συνολικό ποσό **69.936,97 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 30/06/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Τελών και ΟΓΑ Χαρτοσήμου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν/11-05-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2015 και 2016, συνέταξε ιδιωτικά συμφωνητικά εντόκων δανείων με εταιρείες, τα οποία δεν προσκόμισε ενώπιον της φορολογικής αρχής προς χαρτοσήμανση και δεν απέδωσε στο Δημόσιο τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, ως κάτωθι:

2015

ΔΑΝΕΙΣΤΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (2,4%)
.....	31/12/2015	88.578,89	2.125,89
.....	27/12/2015	500.000,00	12.000,00
.....	31/12/2015	50.000,00	1.200,00
.....	30/12/2015	368.000,00	8.832,00
	Σύνολο	1.006.578,89	24.157,89

2016

ΔΑΝΕΙΣΤΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (2,4%)
.....	29/12/2016	380.000,00	9.120,00
.....	31/12/2016	1.130.000,00	27.120,00
.....	20/4/2016	300.000,00	7.200,00
.....	28/12/2016	132.694,28	3.184,66
	Σύνολο	1.942.694,28	46.624,66

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2163/2020), δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου επί δανείων που χορηγούνται από υποκείμενα στον Φ.Π.Α. πρόσωπα έναντι ανταλλάγματος (τόκου).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000, «αντικείμενο του φόρου είναι 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 σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, «...στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η **αντιπαροχή** που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Απαλλάσσονται από το φόρο:

...

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

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

...

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 με πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2163/2020 & ΣτΕ 2323/2020) κρίθηκε ότι:

«...7. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου περιλαμβάνεται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων (του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας και της αντίστοιχης διάταξης) του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας, πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ'. Ειδικότερα, η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου (κεφαλαίου) καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ αποφάσεις της 11-7-1996, Regie Dauphinoise, C-306/94 σκ. 16-17, της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 26, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 65, 69, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 38). Περαιτέρω, για να μπορεί η δραστηριότητα διάθεσης κεφαλαίων σε τρίτον να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, την οποία αφορά το άρθρο 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας, συνιστάμενη στην εκμετάλλευση του κεφαλαίου αυτού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων, **είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να μην ασκείται ευκαιριακά και μόνο**, ούτε να περιορίζεται στη διαχείριση των επενδύσεων, όπως θα το έπραττε ένας ιδιώτης επενδυτής, αλλά να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού στόχου, χαρακτηριζόμενου ιδίως από τη βούληση κερδοφορίας των επενδυθέντων κεφαλαίων. Έτσι, **μια επιχείρηση ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, όταν χρησιμοποιεί κεφάλαια που αποτελούν μέρος των περιουσιακών της στοιχείων για να παράσχει υπηρεσίες συνιστώσες οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των άρθρων 4 παρ. 1 και 2 της Έκτης Οδηγίας**, όπως η χορήγηση (από μητρική επιχείρηση) αμειβόμενων δανείων (σε θυγατρική αυτής), ανεξάρτητα από το αν τα δάνεια χορηγούνται ως οικονομική στήριξη ή ως τοποθετήσεις πλεονασμάτων σε ρευστό ή για άλλους λόγους (πρβλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 27-28, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 67-68). Εξάλλου, **όταν πρόκειται για πρόσωπα που υπόκεινται ήδη σε φ.π.α. για τις κύριες οικονομικές δραστηριότητές τους, δεν θα ήταν σύμφωνη με τον σκοπό ιδίως της**

απλής και όσο το δυνατόν γενικότερης είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας η ερμηνεία του άρθρου 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας που θα δεχόταν ότι η έννοια «οικονομική δραστηριότητα», η οποία χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, δεν καλύπτει μια δραστηριότητα που, μολονότι ασκείται μόνο ευκαιριακά, εμπίπτει στον γενικό ορισμό που δίδει στην έννοια αυτή το άρθρο 4 παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας και ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το οποίο ασκεί επίσης, σε μόνιμη βάση, μια άλλη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της Έκτης Οδηγίας (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 13-6-2013, Kostov, C-62/12, σκ. 30, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 24). Τέλος, πράξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας συνιστούν οι συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων συλλήβδην και όχι μόνον (κατά τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 44/1987 «Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας») οι τόκοι (πρβλ. υπαγωγική σκέψη 5 των ΣΤΕ 3928/1996, 3727/1998), οι οποίοι απορρέουν από αυτές και αποτελούν, όπως προαναφέρεται, την αμοιβή εκείνου που χορηγεί το δάνειο για τη διάθεση του κεφαλαίου σε τρίτον και, ως εκ τούτου, την κατ' άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντιπαροχή, η οποία λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία. Συνεπώς, το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., καθ' ο μέρος επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, καταργήθηκε από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986, διότι κατά τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης αυτής καταργήθηκαν οι «διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις» του άρθρου 2 του τελευταίου νόμου. Η διατύπωση εξάλλου της διάταξης του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 τυγχάνει αδιάσπικτη, ήτοι δεν διακρίνει ούτε μεταξύ πράξης και εσόδων (παρότι η σχετική διάκριση, ειδικώς μάλιστα των συμβάσεων δανείων και των εσόδων αυτών, ήταν γνωστή στον νομοθέτη, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση και τις ρυθμίσεις του ν. 1676/1986 «Για τον ορισμό των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και τη ρύθμιση άλλων θεμάτων», Α' 24/29-12-1986), ούτε μεταξύ έγγραφης κατάρτισης της σύμβασης δανείου και παροχής της υπηρεσίας καθεαυτής. Τα ανωτέρω, δε, ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η εν λόγω (ρητή και αδιάσπικτη) πρόβλεψη εχώρησε πέραν της κατά το άρθρο 33 της Έκτης Οδηγίας απαγόρευσης διατήρησης σε ισχύ από κράτος-μέλος φόρων, δικαιωμάτων και τελών μόνον εφόσον αυτά μπορούν να εξομοιωθούν προς φόρο κύκλου εργασιών, εμφανίζουν δηλαδή, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν, τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. [α) γενική εφαρμογή του Φ.Π.Α. επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, β) καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, γ) είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, δ) έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή] (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ, αποφάσεις της 17-9-1997, Fadenza Publica, C-130/96, σκ. 13-15, της 3-10-2006, Banca Pololare di Cremona, C-475/03, σκ. 27 επ., της 7-8-2018, Viking Motors κ.λπ., C-475/17, σκ. 37 επ., ΣΤΕ Ολομ. 2469-2471/2008 κ.ά.).

...

9. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έσφαλε κατά την ερμηνεία των άρθρων 2 παρ. 1, 8 παρ. 1, 19 παρ. 1, 22 παρ. 1 περ. κ' και 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α. (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 13 παρ. Β περ. δ. υποπερ. 1 της Έκτης Οδηγίας). Υποστηρίζεται ειδικότερα ότι η, όπως εν προκειμένω, χορήγηση έντοκων δανείων από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος,

υποκείμενο σε φ.π.α. πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τυχόν ευκαιριακό χαρακτήρα και τον σκοπό της, αποτελεί παροχή υπηρεσίας από επαχθή αιτία, υπαγόμενη (εξ ου και απαλλασσόμενη του φ.π.α.) ως τέτοια και όχι μόνο ως προς το αντάλλαγμα της (τόκο) στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. (καίτοι απαλλασσόμενη από αυτόν), και επομένως τα τέλη χαρτοσήμου επί των σχετικών συμβάσεων έχουν καταργηθεί κατ' άρθρο 63 παρ. 1 περ β του Κώδικα Φ.Π.Α.. Τα ανωτέρω, κατά την αναιρεσείουσα, δέχθηκε και η αναιρεσιβαλλόμενη, έσφαλε, όμως, στο μέτρο που έκρινε ότι η απαλλαγή της χορήγησης πιστώσεων αφορά στο πρόσωπο που χορηγεί και όχι στο πρόσωπο που λαμβάνει την πίστωση· τούτο, διότι ο φ.π.α. βαρύνει τη συναλλαγή και καταβάλλεται από τον λήπτη της υπηρεσίας και δεν βαρύνει το απλώς υπόχρεο σε απόδοσή του πρόσωπο, οι δε διατάξεις της νομοθεσίας περί φ.π.α. σε περίπτωση συναλλαγής υποκείμενης σε αυτόν εφαρμόζονται για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη. Άλλωστε, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι αυτές δεν εφαρμόζονται για τον δανειζόμενο, η υπαγωγή του δανείου σε τέλη χαρτοσήμου, τα οποία επιβάλλονται στη συναλλαγή και όχι στα πρόσωπα, θα ήταν και πάλι αντίθετη στο άρθρο 63 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι η πληττόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης είναι αντίθετη προς τις αποφάσεις ΣΤΕ 3928/1996, 3929/1996 και 3727/1998, με τις οποίες, κατά την αναιρεσείουσα, κρίθηκε ότι η παροχή πίστωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. και, συνεπώς, δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 (ήδη άρθρο 63 Κώδικα Φ.Π.Α.), άλλως ότι επί του τιθέμενου με τον λόγο αναίρεσως νομικού ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος, καθόσον οι προαναφερόμενες αποφάσεις (πλην της ΣΤΕ 3929/1996, η οποία αφορά σε όλως διάφορο ζήτημα) έκριναν επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 8 του Κ.Ν.Τ.Χ. σε παροχή πίστωσης σε ανοικτό λογαριασμό και όχι επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 1 περ. α του Κ.Ν.Τ.Χ. σε σύμβαση έντοκου χρηματικού δανείου. Συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω, η πληττόμενη κρίση του διοικητικού εφετείου δεν είναι νόμιμη, διότι, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 7, με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ. α του Κ.Ν.Τ.Χ. κατά το μέρος που επιβάλλουν τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, ανεξαρτήτως δε της ορθότητας ή μη της κρίσης της αναιρεσιβαλλόμενης (ότι οι κρίσιμες απαλλακτικές διατάξεις αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν και όχι εκείνα που λαμβάνουν τις πιστώσεις, άρα της κρίσης της αναιρεσιβαλλόμενης) περί των επωφελούμενων της απαλλαγής προσώπων, τούτο είναι αδιάφορο από την εξεταζόμενη άποψη. Για τον λόγο αυτό, βάσιμως προβαλλόμενο, πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση, η έρευνα των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει, και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος αυτής, με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσείουσας.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 «στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι δανείστριες επιχειρήσεις του προσφεύγοντος κατά τα κρίσιμα έτη (2015 και 2016) ετύγχαναν ανώνυμες εταιρείες, ήτοι εξ ορισμού ασκούσαν κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και συνεπώς ήταν πρόσωπα υποκείμενα στον Φ.Π.Α.. **Επειδή** εφόσον οι εν λόγω ανώνυμες εταιρείες, υπό αυτήν τους την ιδιότητα χορήγησαν στον προσφεύγοντα δάνεια **έντοκα**, ήτοι έναντι ανταλλάγματος, κρίνεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., έστω και αν απαλλάσσονται αυτού, με συνέπεια να μη οφείλεται τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές των με αριθ. 2163/2020 και 2323/2020 αποφάσεων του ΣτΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ./2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή συνεπώς, στη βάση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς τη Διοίκηση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του ΣτΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμόν:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

0,00 €

B)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.