



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/03/2022

Αριθμός απόφασης: 908

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

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 **03/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμόν:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2020 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 61.105,91 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 30.552,96 €, ήτοι συνολικό ποσό **91.658,87 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2020 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 96.000,00 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 48.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **144.000,00 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 02/11/2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. & 23 έως 25 και 66 Ν. 4174/13 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει των υπ' αριθμόν/2021 και/2021 εντολών ελέγχου της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2019 και 2020, συνέταξε ιδιωτικά συμφωνητικά εντόκων δανείων με την εταιρεία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., για τα οποία δεν απέδωσε στο Δημόσιο τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, ως κάτωθι:

Χρήση 2019

Η προσφεύγουσα χορήγησε δάνεια συνολικού ύψους 2.546.079,70 € και επί αυτού του ποσού υπολογίστηκε και επιβλήθηκε από τον έλεγχο τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (20%), ήτοι **61.105,91 €**.

Χρήση 2020

Η προσφεύγουσα συνήψε σύμβαση ομολογιακού δανείου ύψους έως 4.000.000,00 €, όπου εκδότρια ήταν η ανωτέρω ναυτική εταιρεία και επί αυτού του ποσού υπολογίστηκε και επιβλήθηκε από τον έλεγχο τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (20%), ήτοι **96.000,00 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παράνομη η υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου των υπό εξέταση συμβάσεων, λόγω υπαγωγής αυτών στο πεδίο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

2^{ος} λόγος: Παράνομος ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου επί ομολογιακού δανείου.

3^{ος} λόγος: Παράνομη η υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2020 λόγω επιβολής τελών χαρτοσήμου επί εσφαλμένου ποσού.

4^{ος} λόγος: Παράνομη η εις διπλούν επιβολή τελών χαρτοσήμου επί των υπό εξέταση συμβάσεων.

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 Popolare 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. κγ' 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 αναιρεσιβαλλομένη, 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 υποκειμένης 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 αναιρέσεως 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 αναιρεσιβαλλομένης (ότι οι κρίσιμες απαλλακτικές διατάξεις αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν και όχι εκείνα που λαμβάνουν τις πιστώσεις, άρα της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης) περί των επωφελούμενων της απαλλαγής προσώπων, τούτο είναι αδιάφορο από την εξεταζόμενη άποψη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως 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 στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2019, είχε **απαίτηση από χορηγηθέντα δάνεια** προς την εταιρεία

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, δεδομένου ότι τα δάνεια που χορήγησε στην ανωτέρω εταιρεία ήταν έντοκα και κατ' επέκταση οι σχετικές συναλλαγές εμπίπτουν στο πεδίο του Φ.Π.Α.. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει:

- την από 02/05/2019 σύμβαση δανείου με την ανωτέρω εταιρεία, στην οποία αναγράφεται ως χορηγηθέν ποσό δανείου το ποσό των 1.000.000 € με επιτόκιο 2% και στην οποία η προσφεύγουσα αναφέρεται ως **δανειστής**.
- την από 01/08/2019 σύμβαση δανείου με την ανωτέρω εταιρεία, στην οποία αναγράφεται ως χορηγηθέν ποσό δανείου το ποσό των 2.000.000 € με επιτόκιο 1% και στην οποία η προσφεύγουσα αναφέρεται ως **δανειολήπτης**.

Επειδή η προσφεύγουσα συνήψε την με ημερομηνία 16/01/2020 Σύμβαση κάλυψης κοινού ομολογιακού δανείου με την εταιρεία με Α.Φ.Μ., η οποία ήταν και η εκδότρια.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω σύμβαση δεν απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου, δεδομένου ότι η εκδότρια εταιρεία έχει συσταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 959/79 και όχι με τις διατάξεις περί ανωνύμων εταιρειών (Ν.2190/1920 και Ν. 4548/2018).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι και οι ναυτικές εταιρείες καλύπτονται από τις οικείες διατάξεις περί απαλλαγής των ομολογιών που εκδίδουν από τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11, παρ. 4 του Α.Ν. 148/1967 «Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων, ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ τού Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιουμένων των άρθρων 15 και 47 του Κωδικός Τελών Χαρτοσήμου:

...

γ) αί πράξεις ανωνύμων εταιρειών περί εκδόσεως δανείου δι' ομολογιών,

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58, παρ. 1 του Ν. 959/1979 «...Αι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του Α.Ν. 148/1967 "περί μέτρων προς ενίσχυσιν της κεφαλαιαγοράς" εφαρμόζονται και επί της Ναυτικής Εταιρείας του παρόντος νόμου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 16 του Ν. 1882/1990 «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 της απόφασης 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000, τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο».

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, για τις ανωτέρω προσκομισθείσες δανειακές συμβάσεις δεν είχε ακολουθηθεί η ανωτέρω διαδικασία γνωστοποίησης στη φορολογική αρχή, με αποτέλεσμα να μην παράγουν έννομο αποτέλεσμα.

Επειδή συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι:

- αναφορικά με το φορολογικό έτος 2019, τα δάνεια που χορήγησε η προσφεύγουσα και για τα οποία υφίσταται απαίτηση ήταν έντοκα, ήτοι ότι εμπίπτουν στο πεδίο του Φ.Π.Α.,
- αναφορικά με το φορολογικό έτος 2020, το δάνειο που κατήρτισε η προσφεύγουσα ήταν ομολογιακό,

ούτως ώστε να απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου.

Επειδή περαιτέρω, η σύμβαση ομολογιακού δανείου που συνήφθη εντός του έτους 2020 είναι αυτοτελής και δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για αντικατάσταση των από 02/05/2019 και 01/08/2019 δανειακών συμβάσεων.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **03/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ και την **επικύρωση** των υπ' αριθμόν:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2020 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	2.546.079,70
Χαρτόσημο	50.921,59
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	10.184,32
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου	25.460,80
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου	5.092,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	91.658,87

B)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	4.000.000,00
Χαρτόσημο	80.000,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	16.000,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου	40.000,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου	8.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	144.000,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.