



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-4-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1435

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ επί της με αριθ. πρωτ. /2021 αίτησης ανάκλησης των δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου με α/α /2019, /2019, /2019, /2018, /2019, /2018, /2019, /2019, /2020, /2020, /2020 και /2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητάς της σύναψε, κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020, συμβάσεις έντοκου δανείου, μεταξύ των οποίων και το από 1-3-2021 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Δανείου. Με την υποβολή των εν λόγω συμβάσεων υποβλήθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή οι με α/α/2019,/2019,/2019,/2018,/2019,/2018,/2019,/2019,/2020,/2020,/2020 και/2020 Δηλώσεις Αποδόσης Τελών Χαρτοσήμου με ποσό χαρτοσήμου, ύψους 133.296,16€, πλέον προστίμου, ύψους 18.152,53€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 17.202,48€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 168.651,17€.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθ. πρωτ./2021 αίτησή της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ αιτήθηκε την ανάκληση των ανωτέρω υποβληθεισών Δηλώσεων Αποδόσης Τελών Χαρτοσήμου και την έντοκη επιστροφή από την καταβολή τους, άλλως από την υποβολή της ως άνω αίτησης, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών, που καταβλήθηκαν δυνάμει αυτών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επικαλούμενη τις διατάξεις των άρθρων 1, 2 παρ. 1 περ. α, 3 παρ. 1 περ. α, 4 παρ. 1, 8 παρ.1, 19 παρ. 1, 22 παρ. 1 περ. κγ και 63 παρ. 1 καθώς και την απόφαση 2163/2020 του ΣΤΕ και υποστηρίζει ότι η έντοκη χορήγηση χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α. αποτελεί πράξη υπαγομένη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και, εν τέλει, απαλλασσόμενη από αυτόν δυνάμει ρητής σχετικής διατάξεως, με αποτέλεσμα να μην δύνανται να επιβληθούν νομίμως επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «1. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται, [...], εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικόν πληρωμής, μνημονεύον απαραιτήτως τα ουσιώδη στοιχεία του σηματομένου εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφον τούτον. Εις το σώμα δε του εγγράφου ή παρά πόδας αυτού αναγράφονται υπό τινος των συναλλασσομένων ή προκειμένου περί συμβολαιογραφικού εγγράφου, υπό του συντάσσοντος τούτο συμβολαιογράφου, ο αριθμός και η ημερομηνία του αποδεικτικού πληρωμής των τελών. Το αποδεικτικόν πληρωμής δέον να εκδίδεται το βραδύτερον εντός πέντε ημερών από της ημερομηνίας του σηματομένου εγγράφου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 9 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Τέλος χαρτοσήμου οπωσδήποτε καταβληθέν δεν επιστρέφεται.

β. Εξαιρετικώς, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί παραγραφής, επιστρέφονται τα τέλη χαρτοσήμου τα καταβληθέντα δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου, εφ' όσον δεν εγένετο η υπό του νόμου προβλεπομένη χρήσις του εκδοθέντος αποδεικτικού πληρωμής ή εφ' όσον αποδεδειγμένως το ποσόν του τέλους κατεβλήθη εν όλω ή εν μέρει αχρεωστήτως. Ομοίως επιστρέφονται και τα καθ' οιονδήποτε τρόπον καταβληθέντα τέλη χαρτοσήμου, εφ' όσον εκδοθή απόφασις διοικητικού δικαστηρίου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, διατάσσουσα την επιστροφήν.

γ) Εις ας περιπτώσεις επιστρέφονται υπό του Δημοσίου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι, δασμοί, τέλη ή δικαιώματα, ως και πάσης άλλης φύσεως έσοδα, συνεπιστρέφονται κατά την αυτήν διαδικασίαν επιστροφής και τα συγκαταβληθέντα και επί των επιστρεφόμενων

ποσών αναλογούνται οικεία τέλη χαρτοσήμου, ως αχρεωστήτως και ταύτα καταβληθέντα. Επί εξοφλήσεως των ως άνω επιστρεπτέων φόρων κ.λπ. διά συμψηφισμού προς ετέραν οφειλήν του δικαιούχου της επιστροφής, εξοφλούνται και τα επιστρεπτέα τέλη χαρτοσήμου διά συμψηφισμού προς τυχόν οφειλόμενα τοιαύτα διά την συμψηφιστικώς εξοφλουμένην οφειλήν. Εάν διά την συμψηφιστικώς εξοφλουμένην οφειλήν δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, τα επί του επιστρεπτέου ποσού αναλογούνται τοιαύτα συμψηφίζονται εις ίσον ποσόν της (κυρίας) οφειλής, άλλως επιστρέφονται.».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1α του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ.** ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 12 τέλος υπόκεινται: «1. α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 14 του Κ.Ν.Τ.Χ.** ορίζεται ότι: «1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές".».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1α του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.** ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 14 τέλος υπόκεινται:

1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (Α' 131)** ορίζεται ότι: «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 κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου [...]]»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα** αναφέρεται ότι: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158).».

Επειδή, προϋπόθεση επιβολής τέλους χαρτοσήμου είναι απαραίτητα ή σύνταξη ή έκδοση εγγράφου, το οποίο διαλαμβάνει νομικό γεγονός, από το οποίο γεννάται και η φορολογική ενοχή στη φορολογία χαρτοσήμου (Σ.τ.Ε. 3087/1966, Διοικ.Εφ.ΑΘ. 1294/1982). [...] Ως έγγραφα, δε, υποβαλλόμενα σε τέλη χαρτοσήμου νοούνται τα ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα, που συντάσσονται ή εκδίδονται στην Ελλάδα, μεταξύ φυσικών ή νομικών προσώπων, με τα

οποία (έγγραφα) συνάπτεται, τροποποιείται, συμπληρώνεται, καταργείται ή εξοφλείται σύμβαση ή σχέση οποιουδήποτε αντικειμένου και περιεχομένου, παρέχεται αρχική ή πρόσθετη ασφάλεια ή ενεργείται περιορισμός ή εξάλειψη αυτής, πιστοποιείται ή ομολογείται κάποιο γεγονός, κ.λπ. [...]» (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 82-83).

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό των παρ. 7 και 9 της ΣΤΕ 2163/2020 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 προστιθέμενης 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,, C-306/94 σκ. 16-

17, της 14-11-2000,, C-142/99 σκ. 26, της 29-4-2004,, C-77/01 σκ. 65, 69, της 17-10-2019,, 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,, C-142/99 σκ. 27-28, της 29-4-2004,, 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, ..., C-62/12, σκ. 30, της 17-10-2019,, 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, , C-130/96, σκ. 13-15, της 3-10-2006, , C-475/03, σκ. 27 επ., της 7-8-2018, 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 αναιρεσεΐουσα, 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 αναιρεσεΐουσα, 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 αναιρεσεΐουσας.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητάς της ισχυρίζεται ότι σύναψε, κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020, συμβάσεις έντοκου δανείου, μεταξύ των οποίων και το από 1-3-2021 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Δανείου. Με την υποβολή των εν λόγω συμβάσεων υποβλήθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή οι με α/α/2019,/2019,/2019,/2018,/2019,/2018,/2019,/2019,/2020,/2020,/2020 και/2020 Δηλώσεις Αποδόσης Τελών Χαρτοσήμου με ποσό χαρτοσήμου, ύψους 133.296,16€, πλέον προστίμου, ύψους 18.152,53€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 17.202,48€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 168.651,17€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθ. πρωτ./2021 αίτησή της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ αιτήθηκε, δυνάμει της ΣΤΕ 2163/2020, την ανάκληση των ανωτέρω υποβληθεισών Δηλώσεων Αποδόσης Τελών Χαρτοσήμου και την έντοκη επιστροφή από την καταβολή τους, άλλως από την υποβολή της ως άνω αίτησης, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών, που καταβλήθηκαν δυνάμει αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε έγγραφες συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων από τις οποίες να προκύπτει η διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων και ως εκ τούτου, να συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία.

Επειδή, στις ως άνω υποβληθείσες δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου δεν μνημονεύονται τα ουσιώδη στοιχεία του των συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, συνεπεία των οποίων υποβλήθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή οι ως άνω δηλώσεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ επί της με αριθ. πρωτ./2021 αίτησης ανάκλησης των δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου με α/α/2019,/2019,/2019,/2018,/2019,/2018,/2019,/2019,/2020,/2020,/2020 και/2020.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.