



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02 / 06 / 2022

Αριθμός Απόφασης **2168**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

e-mail : ded.ath@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **02/02/2022** και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», και τον διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στο Τ.Κ. και **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** φορολογικού έτους **2015** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **29/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **02/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις **30/12/2021**, και κατ' εφαρμογή της υπ' αριθ./**2022** Απόφασης του διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 304) σύμφωνα με την οποία: «Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από τις 24 έως και τις 31 Ιανουαρίου 2022, παρατείνονται μέχρι και τις 4 Φεβρουαρίου 2022, για τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες ή τους πληρεξουσίους και εκπροσώπους αυτών, που έχουν την κύρια κατοικία ή κύρια εγκατάσταση (έδρα) στις Περιφέρειες Αττικής, Κρήτης και Νοτίου Αιγαίου, στις Περιφερειακές Ενότητες Βοιωτίας και Εύβοιας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας, στην Περιφερειακή Ενότητα Σποράδων της Περιφέρειας Θεσσαλίας και στο Δήμο Λοκρών της Περιφερειακής Ενότητας Φθιώτιδας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας», κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος **τελών χαρτοσήμου**, για το φορολογικό έτος **2015**, ο οποίος οδήγησε στην έκδοση της ακόλουθης πράξης:

α/α	Αριθμός - Ημερ/γία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. Έτος	Αξία Υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου	Διαφορά Χαρτοσήμου	Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 29/12/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	2015	2.300.000,00€	46.000,00€	9.200,00€	27.600,00€	82.800,00€
Σύνολα					46.000,00€	9.200,00€	27.600,00€	82.800,00€

Ειδικότερα, με το από **21/05/2015** έγγραφο με τίτλο (Συμφωνία αγοράς μετοχών), η προσφεύγουσα συμφώνησε με την αλλοδαπή εταιρεία για την αγορά 40 ονομαστικών μετοχών της αλλοδαπής εταιρείας (ήτοι 3,3% του μετοχικού της κεφαλαίου), έναντι τιμήματος 2.300.000€. Η εξόφληση του τιμήματος έγινε στις 26/06/2015 με μεταφορά των χρημάτων σε λογαριασμό της αλλοδαπής εταιρείας στο εξωτερικό με χρέωση του ποσού στον υπ' αριθ. λογαριασμό της προσφεύγουσας που τηρείται στην στην Ελλάδα.

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι η ανωτέρω συναλλαγή αποτελεί **δανειακή σύμβαση** μεταξύ της εταιρείας και, η οποία συνήφθη στο εξωτερικό (Μάλτα) και εκτελέστηκε στην Ελλάδα, καθόσον από την ίδια τη σύμβαση προέκυπτε ότι **απουσίαζε οποιοδήποτε επενδυτικό ενδιαφέρον**, αφού η αγοράστρια εταιρεία είχε την υποχρέωση να πωλήσει τις μετοχές στην πωλήτρια στην ίδια ακριβώς τιμή με την αρχική τιμή απόκτησης των μετοχών όποτε η τελευταία το απαιτήσει, γεγονός που συνέβη το έτος 2019, ενώ και από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε έλαβε μέρος από την αλλοδαπή εταιρεία.

Συνεπώς, ο όρος του ανωτέρω εγγράφου που εκχωρεί το δικαίωμα επαναγοράς μετοχών στην πωλήτρια εταιρεία, αποτελεί ουσιαστικά όρο ο οποίος επιτρέπει την πρόωρη εξόφληση του δανείου από την πλευρά του δανειζόμενου, γεγονός που καταδεικνύει ότι πρόκειται ουσιαστικά για άτοκο δάνειο με δικαίωμα πρόωρης εξόφλησης από την πλευρά του δανειζόμενου.

Κατόπιν αυτών η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η εν λόγω σύμβαση, αποτελεί δανειακή σύμβαση υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς επί του χαρτοσήμου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝΤΧ, επί του τιμήματος της συναλλαγής ποσού 2.300.000€. Τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων, επί του οποίου η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αριθ./2021 έγγραφό της, το οποίο ελήφθη υπόψη του ελέγχου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Παντελώς νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι η επίμαχη από 21-5-2015 σύμβαση αποτελεί σύμβαση δανείου, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου 2,4% και τούτο διότι ο έλεγχος έχει προβεί σε μια νομικά και ουσιαστικά αυθαίρετη κρίση χαρακτηρίζοντας μία σύμβαση αγοράς μετοχών ως σύμβαση δανείου, υπεισερχόμενος σε αυθαίρετες και αβάσιμες κρίσεις σκοπιμότητας και κρίνοντας ως σύμβαση δανείου μία συμφωνία η οποία προδήλως δεν συμπίπτει ως προς τα εννοιολογικά της χαρακτηριστικά με τα οριζόμενα της διάταξης του άρθρου ΑΚ 806.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου, ακόμα και αν κριθεί δάνειο η επίμαχη σύμβαση, στις 31-12-2020. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη φόρου τέλους χαρτοσήμου υπέπεσε σε πενταετή παραγραφή στις 31-12-2020 και η κοινοποίηση αυτής στις 29-12-2021 είναι μη νόμιμη, επικαλείται δε τη δεσμευτική για τη φορολογική διοίκηση εγκύκλιο Ε 2049/2021

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 1^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, αφού χαρακτήρισε μια σύμβαση αγοράς μετοχών ως σύμβαση δανείου, υπεισερχόμενος σε αυθαίρετες και αβάσιμες κρίσεις σκοπιμότητας και κρίνοντας ως σύμβαση δανείου μία συμφωνία η οποία προδήλως δεν συμπίπτει ως προς τα εννοιολογικά της χαρακτηριστικά με τα οριζόμενα της διάταξης του άρθρου ΑΚ 806, διότι στις αιτιάσεις του διαπράττει ιδίως μία θεμελιώδη παράλειψη, ήτοι ότι έγινε αφενός μεν παράδοση πράγματος εκ μέρους της (των χρημάτων), πλην όμως έγινε αντίστοιχη λήψη απ' αυτήν πράγματος, ήτοι των μετοχών της αγορασθείσας εταιρίας. Σε αντίθεση με μία σύμβαση δανείου όπου ετεροβαρώς μόνο ο δανειζόμενος λαμβάνει ένα πράγμα με ρητή και δέσμια υποχρέωση να το αποδώσει εντός μίας συμφωνηθείσας προθεσμίας / χρονοδιαγράμματος, αυτή έλαβε αντίστοιχα πράγμα ισόποσης αξίας, ήτοι την κυριότητα των μετοχών ενώ η επιστροφή του ποσού δεν ήταν για τον πωλητή των μετοχών δέσμια και υποχρεωτική εντός πενταετίας αλλά εναπόκειτο αποκλειστικώς στη διακριτική του ευχέρεια, στοιχείο που ουδόλως υφίσταται σε μία πραγματική σύμβαση δανείου. Σε αυτό το διάστημα υπήρχε καθόλα πραγματικός εμπορικός κίνδυνος, η αξία της εταιρίας που αγόρασε να μειωθεί κατά τα 5 έτη που είχε ο πωλητής το δικαίωμα επαναγοράς και να μην επανασκήσει ουδέποτε το σχετικό του δικαίωμα, ούσα για αυτόν ασύμφορη η επαναπόκτηση των πωληθέντων μετοχών. Αναφορικά δε με τα μερίσματα που ο έλεγχος αναφέρει ως πρόσθετο επιχείρημα ότι δεν αναφέρθηκαν ως επιδιωκόμενο όφελος στο από 12-5-2015 πρακτικό, τούτο επίσης αντίκειται στη κοινή λογική καθώς το δικαίωμα μερίσματος από μία κεφαλαιουχική εταιρία είναι αυτονόητο δικαίωμα προβλεπόμενο από το εταιρικό δίκαιο, τελόν υπό την αίρεση ύπαρξης κερδών προς διανομή,

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα «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».

Από τη διάταξη αυτή σαφώς προκύπτει ότι για τη σύναψη της σύμβασης του δανείου απαιτείται να υπάρχει καταρτισμένη σύμβαση, κατά τους όρους των άρθρων 185-195 ΑΚ και μεταβίβαση της κυριότητας του δανειζομένου πράγματος από το δανειστή στον οφειλέτη. (ΑΠ 878/2011, ΑΠ 1484/2004, ΑΠ 1598/2003). Κατά δε τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 361, 806-809 Α.Κ. και 216 παρ. 1 ΚΠολΔ, ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δανείου, είναι: α) μεταβίβαση της κυριότητας χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων από τον δανειστή στον οφειλέτη, με αποκλειστικό σκοπό την χρησιμοποίησή τους και μάλιστα την ανάλωσή τους από τον δεύτερο (βλ. ΑΠ 889/2010, ΑΠ 992/2010, ΑΠ 596/1964) και β) συμφωνία των ανωτέρω περί αποδόσεως άλλων πραγμάτων της ίδιας ποιότητας και ποσότητας (βλ. ΑΠ 1417/2007, ΑΠ 1130/1974, ΑΠ 1079/1973, ΑΠ 596/1964).

Περαιτέρω, εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δανειακή από τα συμβαλλόμενα μέρη, υφίσταται δάνειο κατά τις διατάξεις του άρθρου 806 του Α.Κ (Α.Π 137/1968, ΕφΑθ 2447/1962).

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

Στο άρθρο 1: «Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων»

Στο άρθρο 8: «**Εγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν η 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 τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη υπό τας κατωτέρω διακρίσεις:** α) **Εάν μόν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται διά του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εις οιονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Εφορον, άλλως υπόκεινται εις τας εν άρθρ. 40 παρ. 3 ποινάς.** β) **Εάν τα αυτά έγγραφα συνετάγησαν εν τη αλλοδαπή, πλην ουχί εν Ευρώπη, Τουρκία η Αιγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφ' όσον προσάγονται ενώπιον δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής»**

Στο άρθρο 14: «**Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.**»

Στο άρθρο 15: παρ. 1α: «**Εις το κατά την παραγράφον 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: Πάσα σύμβαισις, οιονδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι:

«1) Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2) Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3) Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωση τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4) Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση υφίστανται οι ανωτέρω προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως δανειακής, δεδομένου ότι α) υφίσταται έγγραφη συμφωνία μεταξύ των δύο μερών, όπου συμφωνείται και συνυπογράφεται η αιτία που μεταβιβάζεται η κυριότητα των χρημάτων και των μετοχών, β) συντελείται παράδοση του πράγματος του δανείου, ήτοι του

χρηματικού ποσού των 2.300.000€ από τον δανειστή στον οφειλέτη και γ) συντελείται απόδοση του πράγματος, ήτοι επιστροφή του ποσού των 2.300.000€, από τον οφειλέτη στο δανειστή.

Περαιτέρω, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι «έγινε αφενός μεν παράδοση πράγματος εκ μέρους της (των χρημάτων), πλην όμως έγινε αντίστοιχη λήψη και από αυτήν πράγματος, ήτοι των μετοχών της αγορασθείσας εταιρίας. Σε αντίθεση με μία σύμβαση δανείου όπου ετεροβαρώς μόνο ο δανειζόμενος λαμβάνει ένα πράγμα με ρητή & δέσμια υποχρέωση να το αποδώσει εντός μίας συμφωνηθείσας προθεσμίας / χρονοδιαγράμματος, εν προκειμένω αυτή έλαβε αντίστοιχα πράγμα ισόποσης αξίας, ήτοι την κυριότητα των μετοχών», αναφέρουμε ότι καθότι η υπό εξέταση συμφωνία προβλέπει τη διακράτηση των μετοχών για ορισμένο χρονικό διάστημα (5 έτη), εντός του οποίου η δανειζόμενη εταιρεία δύναται βάσει της συμφωνίας να επαναγοράσει της μετοχές της, η μεταβίβαση των μετοχών αποτελεί ουσιαστικά την εξασφάλιση για τον δανειστή για όσο διάστημα διαρκεί η παροχή πίστωσης στο δανειζόμενο. Πρόκειται δηλαδή για άτοκο δάνειο με δικαίωμα πρόωρης εξόφλησης από την πλευρά του δανειζόμενου, όπου οι μεταβιβαζόμενες μετοχές παρέχουν εξασφάλιση στο δανειστή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, η δανειακή σύμβαση αποδεικνύεται από το συνταχθέν έγγραφο της 21/06/2015 με τίτλο «Συμφωνία αγοράς μετοχών», σε ικανοποίηση του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ και επιπλέον, δεδομένου ότι το προϊόν του δανείου αποτελεί **κινητή περιουσία κείμενη στην Ελλάδα** (αφού προέρχεται από λογαριασμό που τηρείται στην Ελλάδα), ικανοποιούνται και οι προϋποθέσεις που τίθενται στο **άρθρο 8** του Κ.Ν.Τ.Χ. και συνεπώς οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, **απορριπτόμενου ως αβάσιμου** του πρώτου από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή με τον 2^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη φόρου τέλους χαρτοσήμου έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή στις 31-12-2020 και η κοινοποίηση αυτής στις 29-12-2021 είναι μη νόμιμη, επικαλείται δε τη δεσμευτική για τη φορολογική διοίκηση εγκύκλιο Ε 2049/2021,

Επειδή τα πραγματικά περιστατικά που περιβάλλουν την υπό έλεγχο σύμβαση περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τα εξής:

- ✓ Βάσει των νομιμοποιητικών εγγράφων της συναλλαγής, το έτερο συναλλασσόμενο μέρος, ήτοι η εταιρεία, έχει την έδρα της στη Μάλτα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (διεύθυνση:) και είναι κάτοχος πλοίου με σημαία Μάλτας ονόματι,
- ✓ Όπως προκύπτει από το σχετικό παραστατικό του καταστήματος της Τράπεζας, η εξόφληση του τιμήματος για την αγορά των μετοχών έγινε την 26/06/2015 με μεταφορά των χρημάτων σε λογαριασμό του εξωτερικού με χρέωση ποσού 2.300.000€ του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού που διατηρούσε η προσφεύγουσα στην στην Ελλάδα,
- ✓ Η συμφωνία μεταξύ των δύο συναλλασσόμενων μερών επιβεβαιώθηκε και νομιμοποιήθηκε στο από 21/05/2015 έγγραφο με τίτλο (Συμφωνία Αγοράς Μετοχών),
- ✓ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εν λόγω έγγραφο, το οποίο είναι συνταγμένο στη Αγγλική Γλώσσα, η συμφωνία μεταξύ των δύο μερών διέπεται και ερμηνεύεται νομικά από τα δικαστήρια της Δημοκρατίας της Μάλτας.

Εκ των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, και δη του γεγονότος ότι το έγγραφο είναι καταρτισμένο στην Αγγλική γλώσσα και περιλαμβάνει εντός των διατυπώσεών του ειδική πρόνοια περί αρμοδιότητας δικαστηρίων της Μάλτας για θέματα που αφορούν στη σύμβαση, τεκμαίρεται ότι το έγγραφο έχει καταρτισθεί στο εξωτερικό, ήτοι στη Μάλτα, και συνεπώς, οι εφαρμοζόμενες από τον έλεγχο διατάξεις είναι αυτές του **άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ.**

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Ν.Τ.Χ: «Έγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν ... περιουσίαν κειμένην εν Ελλάδι ...συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή, αλλ' ουχί ενώπιον ελληνικής αρχής επί πληρωμή του οικείου τέλους, υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη υπό τας κατωτέρω διακρίσεις: α) Εάν μὲν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται διά του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εἰς οἰονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Εφορον ...»

Συνεπώς η προθεσμία υποβολής προς χαρτοσήμανση εγγράφου που έχει συνταχθεί στην Ευρώπη είναι τριετής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 8 του ΚΝΤΧ και επομένως, η προθεσμία υποβολής προς χαρτοσήμανση του υπό έλεγχο εγγράφου είναι 3 χρόνια από την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου, ήτοι 21/05/2018. Επομένως η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου **άρχεται την 31/12/2018** και λήγει την 31/12/2023, απορριπτόμενου ως αβάσιμου και του δεύτερου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 02/02/2022 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», και τον διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στο Τ.Κ. και ΑΦΜ:, και την επικύρωση της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015 που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. Έτος	Αξία Υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	Διαφορά Χαρτοσήμου	Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 29/12/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	2015	2.300.000,00€	46.000,00€	9.200,00€	27.600,00€	82.800,00€
Σύνολα					46.000,00€	9.200,00€	27.600,00€	82.800,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.