



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 03.10.2022

Αριθμός απόφασης: 73

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27.05.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στο, οδός, αριθ., κατά της από 24.05.2022 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί του από 20.05.2022 αίτηματός της με μοναδικό αριθμό υπόθεσης/...../1151 περί επιστροφής του καταβληθέντος τέλους χαρτοσήμου δανείου μεταξύ επιχειρήσεων υποκείμενων σε ΦΠΑ συνολικού ποσού 14.400,00 ευρώ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 31.05.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.05.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού με την υπ' αριθ./2022 αρνητική απάντησή της απέρριψε το με αριθ. πρωτ./2022 αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής ποσού 14.400,00 ευρώ, επικαλούμενη της υπ' αριθ./2020 και/2020 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας που αφορούν στην κατάργηση χαρτοσήμου για έντοκο χρηματικό δάνειο από πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ καθώς και την αριθ. ΔΕΔ 4684/2021 απόφαση.

Σύντομο ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία με το από 30 Μαρτίου 2022 με α/α καταχώρησης/2022 στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία με ΑΦΜ, συμφώνησε την καταβολή από την εταιρεία του ποσού τριακοσίων πενήντα χιλιάδων ευρώ (350.000,00€) σε τραπεζικό λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας εταιρείας, ως έντοκο δάνειο με ετήσιο επιτόκιο έξι και εννέα τοις εκατό (6,9%) και με χρονική διάρκεια έξι (6) μηνών, ήτοι έως την 30.09.2022.

Επίσης με το από 30 Μαρτίου 2022 με α/α καταχώρησης/2022 στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία με ΑΦΜ, συμφώνησε την καταβολή από την εταιρεία του ποσού διακοσίων πενήντα χιλιάδων ευρώ (250.000,00€) σε τραπεζικό λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας εταιρείας, ως έντοκο δάνειο με ετήσιο επιτόκιο οκτώ τοις εκατό (8%) και με χρονική διάρκεια δώδεκα (12) μηνών, ήτοι έως την 31.03.2023.

Με την υποβολή των ανωτέρω ιδιωτικών συμφωνητικών στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού βεβαιώθηκαν τέλη χαρτοσήμου σε ποσοστό 2,4% επί του συνολικού ποσού των δανείων, ήτοι συνολικού ποσού 14.400,00 ευρώ. Το εν λόγω ποσό καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και την επιστροφή του ποσού των 14.400,00 ευρώ που έχει πληρώσει για σύναψη συμβάσεων δανείου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Προς επίρρωση του αιτήματός της επικαλείται: α) τις υπ' αριθ./2020 και/2020 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με τις οποίες η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου από επιχείρηση υποκείμενη στο ΦΠΑ, υπάγεται στο καθεστώς του ΦΠΑ ως υπηρεσία παρεχόμενη έναντι ανταλλάγματος (αντάλλαγμα είναι οι τόκοι), και ταυτόχρονα τυγχάνει απαλλαγής από την επιβολή του ΦΠΑ, β) στο άρθρο 63 παρ 1β του Κώδικα ΦΠΑ κατάργησης επιβολής τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ΦΠΑ και δεν μπορεί να επιβληθεί χαρτόσημο αν η πράξη υπόκειται σε ΦΠΑ και γ) την με αριθ. ΔΕΔ Α 4684/2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με το άρθρο 1 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«1. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται,, εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικόν πληρωμής, μνημονεύον απαραίτητως τα ουσιώδη στοιχεία του σημαινόμενου εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφον τούτον. Εις το σώμα δε του εγγράφου ή παρά πόδας αυτού αναγράφονται υπό τινος των συναλασσομένων 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 σημαινόμενου εγγράφου».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«Τέλος χαρτοσήμου οπωσδήποτε καταβληθέν δεν επιστρέφεται.

Β. Εξαιρετικώς, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί παραγραφής, επιστρέφονται τα τέλη χαρτοσήμου τα καταβληθέντα δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου, εφ' όσον δεν εγένετο η υπό του νόμου προβλεπόμενη χρήσις του εκδοθέντος αποδεικτικού πληρωμής ή εφ' όσον αποδεδειγμένως το ποσόν του τέλους κατεβλήθη εν όλως 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 αναλογούντα οικεία τέλη χαρτοσήμου, ως αχρεωστήτως και ταύτα καταβληθέντα. Επί εξοφλήσεως των ως άνω επιστρεπτέων φόρων κ.λπ. δια συμψηφισμού προς ετέραν οφειλήν του δικαιούχου της επιστροφής, εξοφλούνται και τα επιστρεπτέα τέλη χαρτοσήμου δια συμψηφισμού προς τυχόν οφειλόμενα τοιαύτα δια την συμψηφιστικώς εξοφλούμενην οφειλήν. Εάν δια την συμψηφιστικώς εξοφλούμενην οφειλήν δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, τα επί του επιστρεπτέου ποσού αναλογούντα τοιαύτα συμψηφίζονται εις ποσόν της (κύριας) οφειλής, άλλως επιστρέφονται».

Επειδή, με την παρ. 1α του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 12 τέλος υπόκεινται: 1.α Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, 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, 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, με την παρ. 1α του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 14 τέλος υπόκεινται: 1.α Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκούμενη υπό αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή, 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 υπαγωγή των εν αυτή αναφερόμενων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβαισιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυόμενην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου. ...».

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. .. 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 η σύνταξη ή έκδοση εγγράφου, το οποίο διαλαμβάνει νομικό γεγονός, από το οποίο γεννάται και η φορολογική ενοχή στη φορολογία χαρτοσήμου (ΣτΕ 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 οιοιουδήποτε 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. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2007 σελ. 82-83).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 περ. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 172 του ν.4972/2022 (ΦΕΚ 181/Α/23.09.2022), ορίζονται τα εξής:

«Αποσαφήνιση του πεδίου εφαρμογής της φορολογίας χαρτοσήμου ως προς τα δάνεια, τις λοιπές χρηματοδοτήσεις και τους τόκους αυτών - Τροποποίηση περ. β παρ. 1 άρθρου 63 ν.2859/2000, Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

1. Στο τέλος της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν.2859/2000, Α' 248), μετά τις λέξεις «ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες», το σημείο στίξης κόμμα «,» αντικαθίσταται από τελεία «.», προστίθενται τρίτο και τέταρτο εδάφια και η περ. β της παρ. 1 του άρθρου 63 διαμορφώνεται ως εξής:

«β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενά τους σύμφωνα.

Δε θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφαλίσσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφαλίσσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές (RACHATS) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες.

Ομοίως δεν θίγονται οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα έντοκα δάνεια και λοιπές χρηματοδοτήσεις και στους απορρέοντες συμβατικούς τόκους.

Απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από άλλες διατάξεις για τις πράξεις του προηγούμενου εδαφίου εξακολουθούν να ισχύουν.»

2. Η ισχύς της παρ. 1 αρχίζει από την 1η.1.2021.

3. Για τα συναπτόμενα δάνεια και τις λοιπές χρηματοδοτήσεις, καθώς και τους απορρέοντες τόκους μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται εμπρόθεσμα μέχρι την 31η.12.2022.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητάς της και συγκεκριμένα την 30 Μαρτίου του 2022 σύναψε τα με α/α καταχώρησης/2022 και/2022 Ιδιωτικά Συμφωνητικά Δανείων με την εταιρεία με ΑΦΜ και την εταιρεία με ΑΦΜ, αντίστοιχα.

Επειδή, με την υποβολή των ανωτέρω ιδιωτικών συμφωνητικών στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού βεβαιώθηκαν τέλη χαρτοσήμου σε ποσοστό 2,4% επί του συνολικού ποσού των δανείων, ήτοι συνολικού ποσού 14.400,00 ευρώ (ΑΤΒ/2022, αριθμός Χ.Κ., γραμμή Χ.Κ. ..., ...). Το εν λόγω ποσό τελών χαρτοσήμου καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία την ίδια ημέρα υποβολής των ιδιωτικών συμφωνητικών στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ήτοι την 04.04.2022.

Επειδή, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη κατ' εφαρμογή των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων βασισμένη σε αντικειμενικά κριτήρια κατά δέσμια αρμοδιότητα της Διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27.05.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στο, οδός, αριθ., και την επικύρωση της από 24.05.2022 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί του από 20.05.2022 αίτηματός της με μοναδικό αριθμό υπόθεσης/...../1151 περί επιστροφής του καταβληθέντος τέλους χαρτοσήμου δανείου μεταξύ επιχειρήσεων υποκείμενων σε ΦΠΑ συνολικού ποσού 14.400,00 ευρώ.

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.