



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604561

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα **10/09/2019**

Αριθμός απόφασης: **2533**

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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.

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, η οποία εδρεύει στον, με **ΑΦΜ:**, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, στην με αριθμό πρωτ./**12-12-2018 Επιφύλαξη** της Εταιρείας που υποβλήθηκε μαζί με την από 12.12.2018 Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου Δανείου.

5. Την από **12.12.2018 Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου Δανείου**, με την οποία αποδόθηκε τέλος χαρτοσήμου ποσού 1.000.000,00 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 200.000,00€, ήτοι συνολικά ποσό 1.200.000,00 επί ποσού δανείου 50.000.000,00 ευρώ για την από 22-02-2018 δανειακή σύμβαση που σύνηψε η Εταιρεία με την συγγενή αυτής εταιρεία και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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:

Σύντομο Ιστορικό

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, η με αριθμ. πρωτ. /12-12-2018 Δήλωση Επιφύλαξης της Εταιρείας επί της από 12.12.2018 Δήλωσης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου Δανείου.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Αθηνών με επιφύλαξη η οποία έλαβε αρ. πρωτ., την από 12.12.2018 Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου Δανείου, με την οποία απέδωσε τέλος χαρτοσήμου ποσού 1.000.000€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 200.000€, ήτοι συνολικά ποσό 1.200.000,00€, για αξία δανείου συνολικής αξίας 50.000.000,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία **συνήψε στις 22.02.2017 στη Βασιλεία της Ελβετίας** με την συγγενή αυτής εταιρεία, σύμβαση δανείου, δυνάμει της οποίας έλαβε συνολικά δάνειο (Πιστωτική Διευκόλυνση), ύψους 90.000.000,00 € το οποίο εκταμιεύτηκε ολόκληρο στις 03.04.2017 με σκοπό:

α) την χρηματοδότηση των υποχρεώσεων προκαταβολής του δανειολήπτη συνολικού ύψους 50.000.000,00 €, σύμφωνα με την σύμβαση παραχώρησης που θα υπογραφεί σε σχέση με στην Ελλάδα και

β) την εξόφληση της τρέχουσας χρεωστικής θέσης του Δανειολήπτη στην Παγκόσμια Συγκέντρωση Ρευστών Διαθεσίμων.

Σύμφωνα με τον όρο 3 της ανωτέρω σύμβασης, για την εξυπηρέτηση του δανείου θα χρησιμοποιείται ο τραπεζικός λογαριασμός που τηρείται από τον Δανειολήπτη στην

Σε συνέχεια των όσων ορίζονταν στην ανωτέρω σύμβαση δανείου, η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε στις 23.03.2017, με έκαστη των εταιρειών (εφεξής) και »

(εφεξής), σύμβαση (εφεξής «Σύμβαση Α» και «Σύμβαση Β» αντίστοιχα).

Οι ανωτέρω εταιρείες και είχαν αποκτήσει το δικαίωμα της δυνάμει των από Συμβάσεων Παραχώρησης, τις οποίες συνήψε έκαστη εξ αυτών με το Ελληνικό Δημόσιο, με αντικείμενο και οι οποίες κυρώθηκαν με τον αρ. /2016 Νόμο (ΦΕΚ).

Στα πλαίσια των ανωτέρω Συμβάσεων Παραχώρησης, η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να καταβάλει σε έκαστη των ως άνω αντισυμβαλλομένων εταιρειών ως προκαταβολή για τις μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωμής, το ποσό των 25.000.000,00 € σε λογαριασμούς μεσεγγύησης που τηρούσαν στην

Όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ έγγραφα, ήτοι τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, τα εν λόγω ποσά μεταφέρθηκαν αρχικά στις 03.04.2017 σε λογαριασμούς μεσεγγύησης της εταιρείας στην και στις 11.04.2017 κατατέθηκαν σε λογαριασμούς των εταιρειών και στην ίδια τράπεζα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ κατά της νόμιμης, ειδικής και αιτιολογημένης υπ. αριθμ. πρωτ. /12-12-2018 Δήλωσης Επιφύλαξης της Εταιρείας επί της από 12.12.2018 Δήλωσης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου Δανείου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α. Εσφαλμένη υπαγωγή της Σύμβασης δανείου της Εταιρείας στις διατάξεις περί τελών χαρτοσήμου κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 1642/1986 (πλέον Ν. 2859/2000 -

Κώδικα Φ.Π.Α.), των άρθρων 78 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος και της κοινοτικής οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

Β. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της φορολογικής ισότητας, της αρχής της καθολικότητας και της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) καθώς και της αρχής της ισότητας έναντι του νόμου κατ' άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Γ. Εφαρμογή της αρχής της χωρικότητας στην υπό κρίση περίπτωση – πράξη εκτός πεδίου τελών χαρτοσήμου

Δ. Μη νόμιμη η αναδρομική χειροτέρευση της θέσης του φορολογουμένου λόγω μεταστροφής της θέσης της Φορολογικής Διοίκησης

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 8 § 1 του Κ.Ν.Τ.Χ** (Π.Δ από 28/07/1931) – (Α' 239) ορίζεται ότι: «Έγγραφα 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)... β) ...» ενώ στο **άρθρο 15 § 1 α** του πιο πάνω κώδικα ότι: «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος (2%) υπόκεινται: Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε ... μεταξύ ... εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού, καθ' οιοδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου». Εξάλλου, με τις διατάξεις του **άρθρου 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 κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον διά την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

Επειδή στην παρ.2γ της **ΠΟΛ.1027/1990** αναφέρεται:

«Ως "εκτελεστέα υποχρέωση" στην Ελλάδα, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβένεται υποχρέωση του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται η πραγματούται η "εκτέλεση" υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης. Αυτά βεβαίως ισχύουν για τις πράξεις και των δύο συμβαλλόμενων αρκεί οι πράξεις αυτές να συνιστούν "εκτέλεση" υποχρέωσης, δηλαδή εκπλήρωση βαρύνουσας αυτούς παροχής.».

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 12 του ν. 3717/1957** 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 κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου. Κατ' εξαίρεσιν απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου τα μέχρι της ενάρξεως της ισχύος του ν. 3300/1955 εξοφληθέντα ποσά δανείων αποδεικνυομένων δια μόνης της εγγραφής των εις τα βιβλία τίνος των συμβαλλομένων.»

Επειδή, περαιτέρω στο **άρθρο 2 § 1 περ. α του ν.2859/2000** (Α' 248) ορίζεται ότι 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», **στο άρθρο 8 ότι**: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά Παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7», **στο δε άρθρο 9 ότι**: «1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και 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, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή». Περαιτέρω **στο άρθρο 22 § 1** «1. Απαλλάσσονται από το φόρο : α)..... κγ) η χορήγησή και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,...», ενώ, κατά **το άρθρο 63 § 1** του ιδίου Κώδικα

ότι: «1. Από την έναρξη ισχύος του Ν. 1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις: α)...β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενά τους σύμφωνα...»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η χορήγηση πιστώσεων (όπως είναι η χορήγηση δανείων), υπάγεται κατ' αρχήν στο φόρο προστιθέμενης αξίας ως παροχή υπηρεσιών, από τον οποίο όμως απαλλάσσεται, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 κγ' του ν. 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 63 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000**, με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, γιατί η ανωτέρω σύμβαση, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου, είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις συμβάσεις πώλησης εμπορευμάτων - υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η δε προσφεύγουσα κατά τη πράξη αυτή, δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο η οποία εν συνεχεία θα απαλλαγεί από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, καθότι δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας, ούτε υπάρχει εμπορική συνεργασία μεταξύ αυτής και της αντισυμβαλλόμενης συγγενούς εταιρείας για να αποτελεί παρεπόμενο σύμφωνο.

Επειδή, περαιτέρω, στην έννοια του όρου «χορήγηση πιστώσεων» της παραπάνω διάταξης της περ. κγ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, δεν εμπίπτουν οι συμβάσεις παροχής έντοκων δανείων ως συμβάσεις παροχής πίστωσης γιατί δεν μπορούν να είναι αντικείμενο του φόρου αυτού. Είναι δε εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ ή σύμβαση παροχής πίστωσης, καθόσον, η χορήγηση πιστώσεων αφορά παροχή υπηρεσιών, από το υποκείμενο στο φόρο – δηλαδή το πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), που παρέχει τις υπηρεσίες του σε τρίτους και το οποίο αποκτά το σχετικό έσοδο από την παροχή των υπηρεσιών αυτών που αποτελεί και τη φορολογητέα αξία, στην οποία υπολογίζεται ο ΦΠΑ. Κατόπιν αυτών, αναφέροντας ο νομοθέτης στην παραπάνω διάταξη ότι απαλλάσσεται από το ΦΠΑ «η Σελίδα 4 από 8 χορήγηση πιστώσεων», δεν εννοεί την ίδια την σύμβαση χορήγησης πίστωσης, αλλά την αμοιβή την οποία λαμβάνει αυτός που χορηγεί την πίστωση εξαιτίας της εξυπηρέτησης (διευκόλυνσης) που παρέχει στον λήπτη της πίστωσης. Η εν λόγω δε «αμοιβή», η οποία αποτελεί και έσοδο εκείνου που χορηγεί την πίστωση, είναι και το αντικείμενο του ΦΠΑ, που απαλλάσσεται από το φόρο, σύμφωνα με τη μνημονευόμενη διάταξη, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αμοιβή αυτή καταβάλλεται για εξυπηρέτηση πράξης που, κατά τα προαναφερόμενά, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1α του Κ.Ν.Τ.Χ (πρβλ. 3500, 3501/2016 Απόφαση Διοικητικού Εφετείου Αθηνών 3ου τριμελούς).

Επειδή, από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό ότι, από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/1986 και εντεύθεν, οι συμβάσεις σύναψης δανείου μεταξύ επιχειρήσεων εξακολουθούν να υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου εφόσον περιέχουν υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, (βλ. όλως ενδεικτικώς ΣτΕ 3639/2013, 124/2014), οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής των κρινόμενων συμβάσεων χορήγησης δανείων σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω υπαγωγής τους στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000, με το οποίο καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως η παροχή υπηρεσιών, πρέπει να απορριφθούν ως ερειδόμενοι σε εσφαλμένη νομική εκδοχή.

Επειδή, από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό ότι, υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα συντρέχει και όταν, μεταξύ άλλων αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα, εφόσον αυτό προβλεπόταν στην οικία σύμβαση (ΣτΕ 3639/2013), Η δανειστρία είχε υποχρέωση να καταθέσει το προϊόν του δανείου σε λογαριασμό της δανειζόμενης, ο οποίος ανοίχτηκε για το σκοπό αυτό στην τράπεζα της αλλοδαπής, η δε τράπεζα της αλλοδαπής, σύμφωνα πάντα με τους όρους του δανείου, είχε υποχρέωση να

εμβάσει αυθημερόν το ποσό του δανείου σε λογαριασμό τον οποίο διατηρούσε η δανειζόμενη στην ίδια τράπεζα στην Ελλάδα (ΣτΕ 124/2014),

Σε περίπτωση συμβάσεως συναφθείσης στην αλλοδαπή, για την οποία διενεργήθηκε σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, περιλαμβάνουσα τα απαραίτητα στοιχεία, για την επιβολή του τέλους, η εγγραφή αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα εάν η σύμβαση έχει αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία, κειμένη στην Ελλάδα ή υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα. (ΣτΕ 3150/1994), επέρχεται απόσβεση απορρέουσας από τη σύμβαση υποχρέωσης στην Ελλάδα (Αποφ Διοικ Εφετείου Αθηνών Τμήμα 5ο Τριμελές 535/2014)

Περαιτέρω, το δάνειο, που συνάφθηκε στην αλλοδαπή και εκτελέσθηκε επίσης στην αλλοδαπή, δεν θεωρείται ως δάνειο απαλλασσόμενο από τα τέλη χαρτοσήμου, αλλά ως δάνειο, μη υπαχθέν στα εν λόγω τέλη, λόγω της χωρικότητας του φόρου χαρτοσήμου. Κατόπιν αυτού, το ανωτέρω δάνειο, δηλαδή το συναφθέν και εκτελεσθέν στην αλλοδαπή, εάν εξοφληθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην Ελλάδα, με οποιονδήποτε τρόπο, θα υπαχθεί στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω δάνειο έχει, κατά το άρθρο 8 § 1 του Κ.Τ.Χ υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα (άρθρα 13 § 1β και 15 § 1β Κ.Τ.Χ., - Πρβλ. ΣτΕ 3914/1977). Ως εξόφληση δε του δανείου αυτού στην Ελλάδα θεωρείται επίσης και η πίστωση αυτού, εν όλω ή εν μέρει, στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. ΣτΕ 58/1984, 2151/1984, κ.λπ.).

Επειδή, στο άρθρο 38 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης. 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 τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες 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 αλληλοακύρωσή 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 το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. 4) Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση. 5) Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης. 6) Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης»

Επειδή, στην κρινόμενη από 22.02.2017 υπογραφείσα σύμβαση ανακυκλούμενου δανείου (revolving loan) της προσφεύγουσας εταιρείας με τη συγγενή αυτής με ανώτατο όριο δανεισμού το ποσό των € 90.000.000, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στην εν λόγω σύμβαση σκοπός αυτής ήταν, από το συνολικό ποσό του δανείου ποσό ύψους € 50.000.000 να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη συγκεκριμένων υποχρεώσεων της Εταιρείας,

οι οποίες απέρρεαν από δύο συμβάσεις παραχώρησης που επρόκειτο να εκτελεστούν στην Ελλάδα, ενώ το λοιπό ποσό του δανείου, ύψους € 40.000.000, θα χρησιμοποιούνταν για την κάλυψη δανειακών υποχρεώσεων της Εταιρείας προς τράπεζα του εξωτερικού.

Ειδικότερα, ως προς την υποχρέωση ύψους € 50.000.000, η Εταιρεία συνήψε στις 23-03-2017, με έκαστη των εταιρειών (εφεξής) και (εφεξής), σύμβαση παραχώρησης (εφεξής «Σύμβαση Α» και «Σύμβαση Β», αντίστοιχα). Το δικαίωμα των εταιρειών και για την ως άνω παραχώρηση στην Εταιρεία βασιζόταν στις από Συμβάσεις Παραχώρησης, τις οποίες συνήψε έκαστη εξ αυτών με το Ελληνικό Δημόσιο, με αντικείμενο [σημ. οι εν λόγω συμβάσεις κυρώθηκαν με τον υπ' αριθ. /2016 Νόμο (ΦΕΚ)].

Σχετικά με τις απορρέουσες από τις ως άνω συμβάσεις υποχρεώσεις της Εταιρείας, προβλεπόταν μεταξύ άλλων η υποχρέωση της τελευταίας να καταβάλει σε έκαστη των ως άνω αντισυμβαλλόμενων εταιρειών ποσό ύψους € 25.000.000 (συνολικά € 50.000.000), ως προκαταβολή έναντι μελλοντικής αμοιβής για την ως άνω παραχώρηση.

Συνακόλουθες της ανωτέρω είναι οι κάτωθι υπογραφείσες συμβάσεις :

- Οι από 23.03.2017 Συμβάσεις παραχώρησης που σύναψε η προσφεύγουσα εταιρεία με έκαστη αντισυμβαλλόμενη τις εταιρείες και
- Οι από 24.03.2017 συμβάσεις προγράμματος ομολογιακού δανείου που σύναψε η με έκαστη αντισυμβαλλόμενη τις εταιρείες και
- Οι από 24.03.2017 Συμβάσεις εξωχώριων λογαριασμών που σύναψε η με έκαστη αντισυμβαλλόμενη τις εταιρείες και
- Όπως αναφέρεται στην προσκομιζόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή από 14.11.2018 (συν. 2) από κοινού επιστολή των και: «Σύμφωνα με τα Προγράμματα Ομολογιακού Δανείου και τις Συμβάσεις εξωχώριων λογαριασμών, οι και, ανάλογα με την περίπτωση υποχρεούνται να διασφαλίζουν ότι κάθε πληρωτέο σε αυτές ποσό καταβάλλεται στους λογαριασμούς που τηρούν στην σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις των σχετικών εγγράφων Χρηματοδότησης (όπως αυτά ορίζονται στα Προγράμματα Ομολογιακού Δανείου) για τη χρηματοδότηση της Παραχώρησης (όπως αυτή ορίζεται στις Συμβάσεις Παραχώρησης), τα οποία επίσης συνιστούν καθορισμένες Δανειακές Συμβάσεις σύμφωνα με τις Συμβάσεις παραχώρησης και τις Υπουργικές Αποφάσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16-4-2019 έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε με την συγγενή της την κρινόμενη σύμβαση δανείου, προκειμένου να λάβει την αναγκαία χρηματοδότηση για τις επενδύσεις που θα πραγματοποιούσε στην Ελλάδα σχετικές με την εκμετάλλευσησε συγκεκριμένα στην Ελλάδα, για τις οποίες υπέγραψε στη συνέχεια στην Ελλάδα τις σχετικές συμβάσεις παραχώρησης με τις Ελληνικές εταιρείες με Α.Φ.Μ και με Α.Φ.Μ

Επειδή η κύρια σύμβαση και οι υπογραφείσες στη συνέχεια στην Ελλάδα σχετικές συμβάσεις, έχουν αντικείμενο σε κινητή και ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα, υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφοράς ΟΓΑ στην Ελλάδα,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10/4/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ

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 προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.