



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 28.05.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1762

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, κατοίκου ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, οδός αρ., κατά, της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό τελών χαρτοσήμου 54.000,00 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 10.800,00 €, επιπλέον δε πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ χαρτοσήμου ανακρίβειας / μη υποβολής ύψους 27.000,00 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας / μη υποβολής ύψους 5.400,00 €, ήτοι συνολικά 97.200,00 €.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου, προέκυψε διότι στο πλαίσιο γενόμενου ελέγχου, κατόπιν της υπ' αρ./2018 εντολής ελέγχου, και βάσει της από 21.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού χαρτοσήμου και Φ.Σ.Κ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων Ν 2238/94 & 23 έως 25 και 72 Ν.4174/13 ΚΑΙ ΤΗΣ Α.Υ.Ο.ΠΟΛ 1159/2011 & ΠΟΛ. 1124/2015, διαπιστώθηκε μη απόδοση τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου στο δάνειο που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία

Η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν 3842/2010, 26 Ν 4174/2013 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Σχετικά με τη διαδικασία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης
2. Μη νόμιμος και εσφαλμένος ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου και συναφών προστίμων
- 2.1. Γενικά περί της υποχρέωσης καταβολής τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με τον Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου
- 2.2. Ο εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου και προστίμων στην προκειμένη περίπτωση

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα το 2014, συνήψε δανειακή σύμβαση με εταιρεία του ομίλου

“Συγκεκριμένα, με το από 02.01.2014 συμφωνητικό το οποίο καταρτίστηκε στην Γερμανία (χωρίς επικύρωση από τοπικό συμβολαιογράφο ή προξενική αρχή), η προσφεύγουσα, συμφωνεί να δανειστεί αρχικά ποσό ύψους έως 2.000.000,00 ευρώ από την εταιρεία Το αρχικό συμφωνητικό τροποποιείται όταν στις 26.5.2014 συμφωνείται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων η επέκταση του πιστωτικού ορίου έως 3.000.000,00 ευρώ.

Οι παραπάνω συμβάσεις καταρτίστηκαν στο της Γερμανίας και τα χρήματα κατατέθηκαν σε λογαριασμό της προσφεύγουσας στην Deuschbank τον οποίο διατηρεί στο εξωτερικό με αριθμό

Από τις παραπάνω συμβάσεις, προκύπτουν τα εξής :

- Το όριο του χορηγούμενου δανείου (πίστωσης)
- Η διάρκεια ισχύος του δανείου
- Ο τρόπος επιστροφής του ποσού του δανείου (τόπος, επιτόκιο)
- Το ποσό του επιτοκίου
- Ο υπολογισμός των τόκων
- Λοιπές παρατηρήσεις
- Αναγράφεται ο τόπος υπογραφής της σύμβασης ο οποίος είναι το Αμβούργο της Γερμανίας και ότι διέπεται από το Γερμανικό Δίκαιο.
- Στην σύμβαση δεν υπάρχει το γνήσιο της υπογραφής από συμβολαιογράφο του Αμβούργου, ούτε επικύρωση από Ελληνική προξενική αρχή”.

Περαιτέρω από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η προσφεύγουσα στο εξωτερικό (.....) διαπιστώνεται, ότι εκταμιεύτηκε ποσό 2.700.000,00 €, ως κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
14.01.2014	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ 1η	400.000,00
07.02.2014	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ 2η	500.000,00
25.03.2014	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ 3η	300.000,00
02.04.2014	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ 4η	500.000,00
08.04.2014	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ 5η	300.000,00
25.06.2014	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ 6η	700.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	2.700.000,00

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου [Ν.Δ 28-7-1931, φ. 239 Α'] ορίζεται ότι: *“Εγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν ή 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)...”*.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 1α του ίδιου Κώδικα ορίζεται, ότι: *“Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος (2%) υπόκεινται: Πάσα συμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου 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’ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου”*.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, η αληθής έννοια των διατάξεων της νομοθεσίας περί τελών χαρτοσήμου, καθόσον αφορά την υπαγωγή των αναφερομένων στη νομοθεσία αυτή συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. σε τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφο αποδεικνύουν την σύμβαση, πράξη κ.λπ., λογίζεται και κάθε εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία υποβάλλεται στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, για την κατ’ αυτό το χρόνο αποδεικνυόμενη δικαιοπραξία.

Περαιτέρω σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1027/1990** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Τέλη Χαρτοσήμου δανειακών συμβάσεων που καταρτίζονται στην αλλοδαπή», με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ’ αριθμ. 676/1989 Γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου, έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα:

“1.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι έγγραφα έχοντα αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κειμένη στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστέες σ’ αυτή, συνταχθέντα στην αλλοδαπή όχι όμως ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής υπόκεινται στα οικεία τέλη χαρτοσήμου, κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α’ και β’ της παραγράφου αυτής,

2.- Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη, με τη γνωμοδότηση της 676/1989, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών, και την οποία κοινοποιούμε με την παρούσα για ενημέρωσή σας, γνωμοδότησε ότι:

α. Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου αναφέρεται σε έγγραφα τα οποία, κατά τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, εάν συντάσσονταν ενώπιον ελληνικής αρχής στην αλλοδαπή θα υποβάλλονταν οπωσδήποτε σε ορισμένο τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο). Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αναφέρεται σε έγγραφα τα οποία δεν θα υποβάλλονταν κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο) εάν συντάσσονταν ή εκδίδονταν στην ημεδαπή.

β. Το έγγραφο (σύμβαση), που περιέχει ή συνιστά τίτλο εγγραφής εμπράγματος βάρους επί κινητού (ενεχύρου) ή ακινήτου (υποθήκης) που βρίσκεται στην Ελλάδα έχει αναμφιβόλως αντικείμενο κινητή ή

ακίνητη περιουσία κειμένη στην Ελλάδα και ειδικότερα το κινητό ή το ακίνητο επί του οποίου συνιστάται ή θα συσταθεί το βάρος αυτό και επομένως το έγγραφο αυτό εμπίπτει στη ρύθμιση της ως άνω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

γ. 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 αποσβέννεται υποχρέωση του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται η πραγματοποιείται 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.

δ. Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου:

(αα) Οι συμβάσεις χρηματικών δανείων σε ξένο νόμισμα, που καταρτίζονται στην αλλοδαπή μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή αλλοδαπών εγκατεστημένων στην Ελλάδα και αλλοδαπών οίκων ή αλλοδαπών Τραπεζών ή υποκαταστημάτων ημεδαπών τραπεζών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή και το ποσό των οποίων καταβάλλεται επίσης στην αλλοδαπή σε ξένο νόμισμα δεν έχουν υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα και συνεπώς δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου και αν ακόμη αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα βιβλία των ημεδαπών οφειλετριών επιχειρήσεων κατ' άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957. Στερείται δε παντελώς σημασίας και συνεπώς δεν ασκεί καμιά επιρροή στην προκειμένη περίπτωση, το γεγονός, ότι τα χρήματα εκ του δανείου (προϊόν του δανείου), τα οποία λήφθησαν στην αλλοδαπή, στην οποία εκτελέστηκε η σχετική δανειακή σύμβαση, εισάγονται στη συνέχεια στην Ελλάδα από τον λαβόντα αυτά οφειλέτη, στην οποία και δραχμοποιούνται, ή ότι το δάνειο, το οποίο καταρτίστηκε στην αλλοδαπή, στην οποία θα εκπληρωθούν οι εξ αυτού υποχρεώσεις, θα ωφελήσει τελικά άμεσα ή έμμεσα, επιχείρηση αναπτυσσόμενη στην Ελλάδα με κάλυψη του αναγκών της ή ότι οι αρμόδιες Ελληνικές Αρχές παρέχουν άδεια εξαγωγής συναλλάγματος για την εκπλήρωση των εκ του δανείου υποχρεώσεων στην αλλοδαπή".

Επειδή, "κατά τον Αστικό Κώδικα, για την έγκυρη σύσταση και ύπαρξη του δανείου απαιτείται, η συνδρομή δύο στοιχείων, ήτοι: (α) της συμφωνίας δανειστή και οφειλέτη και (β) της παράδοσης του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη.

Κατά τον Κώδικα Χαρτοσήμου, το τέλος χαρτοσήμου επί των δανείων επιβάλλεται, λόγω της τυπικότητας της φορολογίας χαρτοσήμου, είτε κατά το στάδιο της συμφωνίας και της ταυτόχρονης παράδοσης του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη (re καταρτιζόμενο δάνειο), είτε κατά το στάδιο μόνο της συμφωνίας (συναινετικό δάνειο), είτε κατά το στάδιο μόνο της παράδοσης του δανείσματος στον οφειλέτη εκ μέρους του δανειστή.

• Ενόψει των ανωτέρω, επί των δανείων, που συνάπτονται στην αλλοδαπή, θα πρέπει, ως προς την οφειλή ή μη τέλους χαρτοσήμου επ' αυτών, να λάβει χώρα η παρακάτω διάκριση:

α) Δάνεια συναπτόμενα στην αλλοδαπή ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής. Εάν η σύμβαση του δανείου συνάπτεται στην αλλοδαπή, ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.....

β) Δάνεια συναπτόμενα στην αλλοδαπή όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής. Πρόκειται, για δάνεια, που καταρτίζονται στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο και σε ξένο νόμισμα, όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, μεταξύ ελλήνων επιτηδευματιών (κυρίως), φυσικών ή νομικών προσώπων, εγκατεστημένων στην Ελλάδα, και αλλοδαπών οίκων ή αλλοδαπών τραπεζών ή υποκαταστημάτων ημεδαπών τραπεζών, εγκατεστημένων στην αλλοδαπή.

1) Πότε τα συναπτόμενα στην αλλοδαπή δάνεια υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου. Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υπάρχει όταν το δάνεισμα κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή, για να εμβάσει αυτό στην Ελλάδα, μέσω ημεδαπής

τράπεζας, στον οφειλέτη, που βρίσκεται στην Ελλάδα (Ν.Σ.Κ. γνωμ. 964/1955, Πρωτ. Θεσ. 2123/1963, Φορ. Πρωτ. ΑΟ. 2162/1967, Διοικ. Πρωτ. Αθ. 6043/2001, Πρβλ. Σ.τ.Ε. 2996/1991, 984/1992). Υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, δημιουργείται, κατά το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, στην περίπτωση, που λάβει χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/ 1981), επειδή, από και δια της εγγραφής του δανείου αυτού στα βιβλία, δημιουργούνται εξ αυτού υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

2) Πότε τα συναπτόμενα στην αλλοδαπή δάνεια δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου. Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα όταν και η εκτέλεση του δανείου αυτού γίνεται, επίσης, στην αλλοδαπή. Εκτέλεση, δε, του δανείου αυτού στην αλλοδαπή υπάρχει όταν και η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται, επίσης, στην αλλοδαπή, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας περί καταρτίσεως της δανειακής σύμβασης στην αλλοδαπή. Παράδοση, δε, του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην αλλοδαπή συντελείται όταν το δάνεισμα (προϊόν δανείου): (α) παραδίδεται από τον αλλοδαπό δανειστή στον οφειλέτη ή στον εκπρόσωπο του στην αλλοδαπή ή (β) καταβάλλεται από τον αλλοδαπό δανειστή στην αλλοδαπή, δια καταθέσεως αυτού (του δανείσματος) σε λογαριασμό του οφειλέτη, τον οποίο αυτός έχει ανοίξει σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή”.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου (έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. και έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής), προκύπτουν τα παρακάτω:

“α) τα χρήματα ήρθαν στην Ελλάδα προκειμένου να εξοφληθούν Έλληνες προμηθευτές, πιστωτές και υποχρεώσεις στην Ελλάδα και

β) πληρώθηκαν υποχρεώσεις στην Ελλάδα (προμηθευτές εσωτερικού) (υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα) στο διάστημα μεταξύ λήψης του δανείου και εξόφλησης αυτού, πολύ μεγαλύτερης αξίας από το ποσό του Δανείου, συνολικού ποσού τουλάχιστον 3.672.065,56 ευρώ στην χρήση 2014 και ποσού 861.230,20 € στην χρήση 2015, ως αναλύεται κατωτέρω.

Από την κίνηση του λογαριασμού 38 03 01 0000 διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων και ότι από αυτόν κατά την χρήση του **2014** και **2015** έγιναν οι παρακάτω πληρωμές:

α) Πληρωμές σε (προς) προμηθευτές/πιστωτές του εσωτερικού και υποχρεώσεων που προκύπτουν στην Ελλάδα κατά την χρήση 2014:

53.98.00.0000	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	386.624,90
50.00.00.0000	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	2.494.995,66
53.98.01.0000	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ ΚΑΡΤΑ	5.100,00
35.01.00.0000		2.000,00
35.02.00.0001		782.865,00
38.00.00.3000		480,00
Σύνολο Συναλλαγών 2014		3.672.065,56 €

β) Πληρωμές σε (προς) προμηθευτές/πιστωτές του εσωτερικού και υποχρεώσεων που προκύπτουν στην Ελλάδα κατά την χρήση 2015:

53.98.00.0000	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	201.016,45
50.00.00.0000	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	652.393,75
38.00.00		7.820,00
Σύνολο Συναλλαγών 2015		861.230,20 €

ήτοι:

- ποσό ύψους 2.494.995,66 ευρώ που έρχονται στην Ελλάδα και πληρώνονται προμηθευτές Εσωτερικού από τον εν λόγω λογαριασμό.
 - ποσό ύψους 386.624,90 ευρώ που έρχονται στην Ελλάδα και πληρώνονται πιστωτές Εσωτερικού από τον εν λόγω λογαριασμό.
 - ποσό ύψους 782.865,00 ευρώ που κατατίθενται στον λογαριασμό του Κου (τραπεζικά εμβάσματα στον λογιστή/συνεργάτη της ελεγχόμενης) στην Ελλάδα και τα οποία σκοπό έχουν να καλύψουν δαπάνες της ελεγχόμενης στο Εσωτερικό,
 - ποσό ύψους 7.580,00 ευρώ για κάλυψη λοιπών ταμειακών αναγκών στην Ελλάδα.
- Τα παραπάνω ποσά ανέρχονται σε 3.672.065,56 €”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: **«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»**.

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή της προσφυγή, ισχυρίζεται, ότι: “.... το συμπέρασμα του ελέγχου είναι εσφαλμένο και μη νόμιμο, αναιτιολόγητο άλλως πλημμελώς αιτιολογημένο, στηρίζεται σε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και προέκυψε κατά πλημμελή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου”

Επειδή, η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή της προσφυγή, ισχυρίζεται, ότι: “.... όπως η εταιρεία μας εξήγησε στον έλεγχο με τις απόψεις της, το σύνολο του εν λόγω δανείου (2,7 εκ.), χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση υποχρεώσεων προς αλλοδαπούς προμηθευτές της εταιρείας, συνολικού ποσού

2.699.853,17€ εντός του έτους 2014, όπως ειδικότερα αναλύεται στην προσκομιζόμενη λίστα, η οποία τέθηκε και υπόψη του ελέγχου, με τις απόψεις της εταιρείας, και χωρίς τα ποσά αυτά να μεταφερθούν (προηγουμένως) σε ελληνικό τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μας”.

Επειδή, ούτε από την οικία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει,

1. ότι ο ως άνω τραπεζικός λογαριασμός στην Deutschbank, με αριθμό, ανοίχθηκε αποκλειστικά για το σκοπό του δανείου ή αν ο λογαριασμός αυτός ήταν ήδη ανοιχτός πριν τη υπογραφήσα σύμβαση.
2. αν έλαβε χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία της προσφεύγουσας.
3. αν δόθηκε εντολή στην Γερμανική τράπεζα να εμβάσει ολόκληρο ή μέρος του ποσού του δανείου σε Ελληνική τράπεζα και σε ποιον λογαριασμό.
4. αν οι συγκεκριμένες πληρωμές που αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, έγιναν από τραπεζικό λογαριασμό εσωτερικού ή εξωτερικού, ούτε και αν οι συγκεκριμένες πληρωμές έγιναν σε τραπεζικούς λογαριασμούς στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή
5. αν έкаστη καταβληθείσα δόση του δανείου σε ποιες συγκεκριμένες πληρωμές αντιστοιχεί, αν δηλαδή, το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση υποχρεώσεων προς αλλοδαπούς προμηθευτές, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ή το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση υποχρεώσεων προς προμηθευτές – πιστωτές στην Ελλάδα, ως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή.
6. με ποιο τρόπο και που εξοφλήθηκε το ποσό του δανείου.

Επειδή, η αναφορά στην έκθεση ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ., ότι “Από την κίνηση του λογαριασμού 38 03 01 0000 διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων και ότι από αυτόν κατά την χρήση του 2014 και 2015 έγιναν οι παρακάτω πληρωμές” δεν υποδηλώνει ότι οι πληρωμές τις οποίες επικαλείται ο φορολογικός έλεγχος έγινε από το ληφθέν δάνειο, καθότι αυτός δεν περιγράφεται τι είναι «καταθέσεις όψεως ή»

Επειδή, η αναφορά στην έκθεση ελέγχου της έκφρασης “ ποσό ύψους ευρώ που έρχονται στην Ελλάδα” είναι ασαφής χωρίς ιδιαίτερη αναφορά πώς και από πού έρχονται.

Επειδή, εν προκειμένω λόγω της πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τον καταλογισμό χαρτοσήμου λόγω λήψης δανείου στο εξωτερικό, η προσφεύγουσα στερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη σε αυτήν παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./28.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να ενεργήσει αναλόγως.

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**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.