



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 12/11/2019

Αριθμός απόφασης: 3078

**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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» **με ΑΦΜ**, ως καθολική διάδοχος της «.....» **με ΑΦΜ** βάσει της υπ' αριθμ./01-11-2017 ανακοίνωσης του ΓΕΜΗ, με έδρα στην Κηφισιά Αττικής, επί της οδού, ΤΚ 14564 κατά **της υπ' αριθμ./13-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ./13-05-2019 καθώς και την από 13-05-2019 οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με ID, της οποίας ζητείται η ακύρωση
6. Τις από 20/06/2019 απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2019** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./13-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλος χαρτοσήμου ποσού 48.288,40€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 9.657,68 πλέον πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 24.144,20€ και πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 4.828,84€, ήτοι συνολικό ποσό 86.919,12 ευρώ.

Η διαφορά χαρτοσήμου πρόεκυψε διότι ο τηρούμενος λογαριασμός 33.11.000.00 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά» με δικαιολογία εγγραφής «Χρήση σύμβασης με» θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι πρόκειται για δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 , 15 παρ.1^α & 5γ του Π.Δ.28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί ή να μεταρρυθμισθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και να της επιστραφούν εντόκως το ποσό φόρου και προσαυξήσεων που έχει καταβληθεί προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής της χωρικότητας του άρθρου 8 Κ.Ν.Τ.Χ.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 320ΑΚ
- Εσφαλμένη χαρτοσήμανση των εγγραφών στα βιβλία
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 38 του ΚΦΔ
- Όσον αφορά την υπό εξέταση σχέση στο πεδίο του ΦΠΑ, η εν λόγω σύμβαση είναι υπαγόμενη στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 (κγ) του Κώδικα ΦΠΑ, συνδυαστικά με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 8 του ίδιου Κώδικα.
- Παράβαση του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 και της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης.

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 14 § 1 του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου [Ν.Δ 28-7-1931, φ. 239 Α'], όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα ορίζεται, ότι: «1^α. 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' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.....

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι, «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή, 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 κείμενη στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστές 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.»

Επειδή στο άρθρο 320 του ΑΚ ορίζεται ότι:

«Αν ο τόπος της παροχής δεν συνάγεται ούτε από τη δικαιοπραξία ούτε από τις περιστάσεις και ιδίως από τη φύση της ενοχικής σχέσης, η παροχή καταβάλλεται στον τόπο όπου ο οφειλέτης είχε την κατοικία του κατά τη γένεση της ενοχής.

Αν η υποχρέωση προέρχεται από την άσκηση του επαγγέλματος του οφειλέτη, αντί για τον τόπο της κατοικίας ισχύει ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης».

Επειδή στο άρθρο 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του Ν. 4174/2013 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 σύνολο 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 αντανakλάται 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.

5. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση κατέθεσε αλλά και έλαβε διάφορα ποσά, σύμφωνα με τη σύμβαση Διαχείρισης διαθεσίμων από εταιρεία του ιδίου ομίλου (.....).

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι οι χρηματικές δοσοληψίες, που απορρέουν από σύμβαση διαχείρισης διαθεσίμων με τηνγια την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, παρακολουθούνται στον τεταρτοβάθμιο λογαριασμό της Γενικής Λογιστικής «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά» με κωδικό λογαριασμού 33.11.000.00 και αιτιολογία λογιστικής εγγραφής «Χρήση σύμβασης με».

Στην χρέωση του λογαριασμού εμφανίζονται τα δανεισθέντα ταμειακά πλεονάσματα από την προσφεύγουσα προς τηνΓαλλίας (Κεντρική Εταιρία) καθώς και οι αποπληρωμές των ληφθέντων δανείων από την προσφεύγουσα προς την Κεντρική Εταιρία.

Στην πίστωση του λογαριασμού εμφανίζονται τα δανεισθέντα ποσά από την Κεντρική Εταιρία προς την προσφεύγουσα καθώς και αποπληρωμές των ληφθέντων δανείων από την Κεντρική Εταιρία προς την προσφεύγουσα.

Για την εξυπηρέτηση της προαναφερθείσας διαχείρισης διαθεσίμων (μεταφορές χρηματικών ποσών κεφαλαίων) η προσφεύγουσα διατηρεί τον αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό (ΑΡ. ΛΟΓ. FR.....) στην Societe General στη Γαλλίας.

Επειδή για την κατηγορία συναλλαγών όπου η προσφεύγουσα λαμβάνει ποσά βάσει της προαναφερθείσας σύμβασης (σύμβαση με) από την Κεντρική Εταιρία, τα οποία είτε μεταφέρονται αυθημερόν σε λογαριασμό που διατηρεί στην Ελλάδα, είτε με αυτά πραγματοποιούνται αποπληρωμές προμηθευτών στην Ελλάδα, ο έλεγχος έκρινε ότι ο λογαριασμός (αρ.) χρησιμοποιείται ως απλός ενδιάμεσος λογαριασμός και ότι τα σχετικά με την σύμβαση ποσά ήταν καταβλητέα και η εξόφληση γινόταν στην Ελλάδα αφού τελικός προορισμός των ποσών ήταν ο λογαριασμός που τηρούσε η προσφεύγουσα στην Ελλάδα ή η αποπληρωμή πιστωτικών υπολοίπων Προμηθευτών.

Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. σε περίπτωση σύμβασης δανείου συναφθείσας με ιδιωτικό έγγραφο στην αλλοδαπή, για την οποία παρίσταται σχετική εγγραφή στα βιβλία της οικείας επιχείρησης, περιλαμβάνουσα τα απαραίτητα στοιχεία για την επιβολή του τέλους, η εγγραφή αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα (βλ. ΣτΕ 190/2009, 6172, 4287/1995, 3150/1994, 2073/1989, 1086/1981), εάν η σύμβαση περιέχει υποχρεώσεις εκτελεστές σ' αυτή, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν τα οφειλόμενα χρήματα αποστέλλονται στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα (βλ. ΣτΕ 3639/2013, πρβλ. και ΣτΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982).

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με την απόφαση/2018 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ρητά αναφέρεται (σκέψη 9) ότι υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν, συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου, το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα .

Επειδή περαιτέρω ως εκτελεστέα υποχρέωση κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ. (αρχή της χωρικότητας της φορολογίας χαρτοσήμου), νοείται κάθε πράξη ή ενέργεια ή συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβένεται η υποχρέωσή (οφειλή) του, αδιακρίτως, και για τα δύο αντισυμβαλλόμενα μέρη, αρκεί οι πράξεις αυτές να συνιστούν «εκτέλεση» υποχρέωσης, δηλαδή εκπλήρωση βαρύνουσας αυτόν παροχής. Επί δανείου τόπος εκπλήρωσης οιασδήποτε υποχρέωσης του δανειστή ή του οφειλέτη, προσδιορίζει τον τόπο «εκτέλεσης» υποχρέωσης. Σύμφωνα με το άρθρο 320 Α.Κ. στην περίπτωση που η υποχρέωση προέρχεται από την άσκηση του επαγγέλματος του οφειλέτη, ως τόπος εκτέλεσης – παροχής νοείται ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης.

Συνεπώς ακόμα και για τη δανειακή σύμβαση που καταρτίστηκε στην αλλοδαπή οι υποχρεώσεις που προκύπτουν είναι εκτελεστές στην Ελλάδα, αφού τόπος εκπλήρωσής τους είναι ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης, ήτοι, η έδρα της προσφεύγουσας, προϋπόθεση αναγκαία για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανειακής σύμβασης που έχει συναφθεί στην αλλοδαπή.

Επειδή οι καταβολές από την Κεντρική Εταιρία προς την προσφεύγουσα, οι οποίες αφορούν εξόφληση δανείου προς αυτήν, συνιστούν απορρέουσες εκ της δανειακής σύμβασης υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα επειδή τα κεφάλαια αυτά μπορούσαν να τεθούν στην διάθεση της προσφεύγουσας εταιρείας μόνο στην Ελλάδα.

Συνεπώς η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας από και προς στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η μεσολάβηση δε αυτή αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό και για το λόγο αυτό υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (ΣτΕ 124/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) 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». Δηλαδή για να ενταχθεί μία πράξη στην ανωτέρω διάταξη πρέπει να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις :α) η πραγματοποίηση των πράξεων αυτών με αντάλλαγμα β) να πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και γ) να πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα. Δεν αρκεί λοιπόν οι πράξεις αυτές να γίνονται από υποκείμενο στο φόρο, αλλά πρέπει να ενεργούνται στα πλαίσια του σκοπού και του αντικειμένου εργασίας της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα έχει ως αντικείμενο εργασίας το χονδρικό εμπόριο τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού και εξαρτημάτων και οι υπό κρίσεις πράξεις δεν ανάγονται στο πλαίσιο της επαγγελματικής της δραστηριότητας καθότι ούτε Τράπεζα είναι, ούτε Πιστωτικό Ίδρυμα ή Πιστωτικός Οργανισμός, ούτως ώστε η χορήγηση πιστώσεως από αυτή να αποτελεί κύρια δραστηριότητά της, όπως αυτό καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2076/92, ούτε έχει χορηγηθεί σε αυτήν ειδική άδεια της Τραπεζικής της Ελλάδος όπως αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις της περιπτώσεως α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του Ν. 2937/2001, πρόκειται δε για ευκαιριακή δραστηριότητα και συνεπώς δεν ενεργεί ως υποκείμενη του φόρου για την εν λόγω

πράξη, για να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000 για να τύχει της απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως κγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Συνεπώς ναι μεν η χορήγηση πιστώσεων αποτελεί, κατ' άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ' του Ν. 2859/2000, πράξη απαλλασσόμενη από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, και, άρα, κείται εντός του ρυθμιστικού πεδίου του Φ.Π.Α., πλην όμως, όταν αυτή διενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α. που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα. Ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στο ρυθμιστικό πεδίο της νομοθεσίας Φ.Π.Α. η ευκαιριακή χορήγηση δανείου, από πρόσωπο το οποίο δεν είναι υποκείμενο στον Φ.Π.Α. που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

Επειδή η διάταξη της παρ. 1β' του άρθρου 63 του κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα Φ.Π.Α., 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 από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου σε σχέση με τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση η δανειακή σύμβαση έγινε στην αλλοδαπή και η εκτέλεσή της για τις υπό κρίση πράξεις θεωρείται ότι έγινε στην Ελλάδα, καθόσον είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/05/2019 και με IDέκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις. Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.

Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2019** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ**και την επικύρωση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου υπ. αριθμ/2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα :

Φορολογικό έτος 2015 (Πράξη/2019)

Τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου: 86.919,12 ευρώ

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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

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 .