



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 04-09-2023

Αριθμός απόφασης: 1177

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία εδρεύει στον

Δήμο, επί της οδού αριθ., κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών:

1) επί των από 30-12-2022 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων (άρθ. 19 ν. 4987/2022) απόδοσης τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2017, ήτοι: α) της με κωδικό αιτήματος για την ανάκληση της από 25-05-2017 υπ' αριθ. δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ποσού 120.000,00€,

β) της με κωδικό αιτήματος για την ανάκληση της 06-06-2017 υπ' αριθ. δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ποσού 120.000,00€,

γ) της με κωδικό αιτήματος για την ανάκληση της από 05-10-2017 υπ' αριθ. δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ποσού 72.000,00€ και

δ) της με κωδικό αιτήματος για την ανάκληση της από 14-12-2017 υπ' αριθ. δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ποσού 114.000 ευρώ και

2) επί των αντίστοιχων αιτήσεων έντοκης επιστροφής των ανωτέρω ποσών τελών χαρτοσήμου συνολικού ύψους 426.000,00€, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στις 30-12-2022 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων (άρθ. 19 ν. 4987/2022) απόδοσης τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2017, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών απέρριψε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα περί επιστροφής τελών χαρτοσήμου ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που καταβλήθηκε αχρεώστητα

δυνάμει των από Δηλώσεως Αποδόσεως Τελών Χαρτοσήμου Δανείου, έτους 2017. Προς επίρρωση του αιτήματός της επικαλείται: α) την υπ' αριθ./2020 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και β) τις με αριθ. ΔΕΔ 750/2022 & 4074/2022 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις οποίες η χορήγηση χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο στο ΦΠΑ, αποτελεί πράξη υπαγόμενη στο πεδίο του ΦΠΑ και εν τέλει απαλλασσόμενη από αυτόν, δυνάμει ρητής σχετικής διατάξεως, με αποτέλεσμα να μην δύνανται να επιβληθούν νομίμως επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου.

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. 4 του άρθρου 9 του 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 χρήση 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 αποφασίς 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 αναλογούνται 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 αναλογούνται τοιαύτα συμψηφίζονται εις ποσόν της (κύριας) οφειλής, άλλως επιστρέφονται».

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

«Εἰς το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 12 τέλος υπόκεινται: 1.α Πάσα σύμβασις, οἰονδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη εἴτε απευθείας, εἴτε δια δημοσίου συναγωνισμοῦ ἢ πάσα ἐξόφλησις συμβάσεως ἢ σχετικὴ πρὸς την σύμβασιν ἀπόδειξις, εφ' ὅσον καταρτίζονται ἐγγράφως καὶ δη εἴτε δια δημοσίου, εἴτε δι' ἰδιωτικοῦ καθ' οἰονδήποτε τύπον συντεταγμένου ἐγγράφου...».

Επειδή, με το άρθρ. 14 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ὅτι:

«Επὶ των ἐμπορικῶν καὶ λοιπῶν ἐγγράφων καὶ πράξεων, των κατονομαζομένων ἐν τῷ ἐπομένῳ άρθρῳ 15, το τέλος ορίζεται εἰς δύο ἐπὶ τοῖς εκατὸν (2%) τῆς ἐν αὐτοῖς διαλαμβανομένης ἀξίας εἰς δραχμάς».

Επειδή, με το άρθρ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ὅτι:

«Εἰς το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οἰονδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη εἴτε ἀπ' ευθείας, εἴτε δια δημοσίου συναγωνισμοῦ μεταξύ ἐμπόρων, μεταξύ ἐμπόρου καὶ ἐμπορικῆς ἐταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ ἐμπορικῶν ἐταιρειῶν πάσης φύσεως, ἀφορώσα ἀποκλειστικῶς εἰς την ἀσκουμένην ὑπ' αὐτῶν ἐμπορίαν, καὶ μεταξύ τρίτου ἐν γένει καὶ ἀνωνύμου ἐταιρείας, ἢ πάσα ἐξόφλησις συμβάσεως ἢ σχετικὴ πρὸς την σύμβασιν ἀπόδειξις, εφόσον καταρτίζονται ἐγγράφως καὶ δη εἴτε δια δημοσίου, εἴτε δι' ἰδιωτικοῦ καθ' οἰονδήποτε τύπον συντεταγμένου ἐγγράφου...».

Επειδή, με τὰ «ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΑΠΤΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΔΑΝΕΙΑ ΑΥΤΑ», του κ. τ. Προϊσταμένου τῆς Δ/νσης Φορολογίας Συναλλαγῶν καὶ τοῦ Τμήματος Χαρτοσήμου τοῦ Υπουργείου Οικονομικῶν, «ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ», ἀναφέρονται τὰ ἐξῆς:

«II. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ

Α) Επὶ δανείων

Για τὴν ἐπιβολὴν τελῶν χαρτοσήμου ἐπὶ δανείων ἐν γένει ἀπαιτεῖται ἡ συνδρομὴ των ἐξῆς προϋποθέσεων:

α. Ἡ σύμβασις τοῦ δανείου νὰ καταρτίζεται ἐγγράφως. Ὡς ἐγγράφο δε θεωρεῖται καὶ ἡ ἐγγραφή τοῦ δανείου αὐτοῦ στα βιβλία τοῦ ἐπιτηδευματία οφειλέτη στὴν Ελλάδα (άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.).

β. Σε περίπτωση που τὸ δάνειο δὲν καταρτίσθηκε ἐγγράφως ἢ περὶ τοῦ δανείου αὐτοῦ δὲν ἐγίνε ἐγγραφή στα βιβλία τοῦ ἐπιτηδευματία οφειλέτη στὴν Ελλάδα, στὸ οἰκείο τέλος χαρτοσήμου θὰ

υποβληθεί η, περί του δανείου αυτού, εκδιδόμενη στην Ελλάδα σχετική εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., Σ.Τ.Ε. 3914/1977).

γ. Εάν η σύμβαση του δανείου καταρτίσθηκε στην αλλοδαπή, αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα μόνο εφόσον η εν λόγω δανειακή σύμβαση έχει υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα. Και υποχρέωση δε εκτελεστέα στην Ελλάδα υπάρχει όταν η καταβολή των χρημάτων (δηλαδή του προϊόντος του δανείου) στον οφειλέτη, εκ μέρους του δανειστή, έγινε στην Ελλάδα (άρθρο 8 παρ. 1 Κ.Τ.Χ., Σ.Τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981).

Β) Επί τόκων

Για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί των απορρεόντων εκ δανείου τόκων, απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων:

α. Οι τόκοι να κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

β. Να λαμβάνει χώρα εξόφληση των τόκων (Σ.Τ.Ε. 4877/1986), και τούτο γιατί το τέλος χαρτοσήμου επί των συμφωνηθέντων τόκων οφείλεται όχι κατά τον χρόνο σύναψης της δανειακής σύμβασης, αλλά κατά τον χρόνο της εξόφλησης αυτών (Πρβλ. Σ.Τ.Ε. 1050/1971, 580/1983, 58/1984, 2394/1984, 848/1984, κ.λπ.). Ως εξόφληση δε των τόκων θεωρείται και η πίστωση αυτών στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Σ.Τ.Ε. 58/1984, 2151/1984, κ.λπ.).

γ. Η εξόφληση των τόκων να γίνεται στην Ελλάδα (Σ.Τ.Ε. 2151/1984). Εάν, συνεπώς, η εξόφληση των τόκων γίνεται στην αλλοδαπή, αυτή δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν περί αυτής έχει γίνει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, σχετική εγγραφή στα βιβλία του καταβάλλοντος αυτούς οφειλέτη επιτηδευματία στην Ελλάδα (Σ.Τ.Ε. 1050/1971, 580/1983, 2151/1984, 974/1986, 1236/1986, 1246/1992, κ.λπ.).».

Επειδή, με την παρ. 1 περ. α΄ του άρθρ. 2 «Αντικείμενο του φόρου» του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), 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.».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρ. 8 «Παροχή υπηρεσιών» του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι:

«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, με την παρ. 1 του άρθρ. 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «.....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 την παρ. 1 του άρθρ. 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«Απαλλάσσονται από το φόρο:..... κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί.....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρ. 63 «Καταργούμενες διατάξεις και λοιπές ρυθμίσεις» του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2163/2020 & ΣτΕ 2323/2020) κρίθηκε ότι:

«.....7. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου περιλαμβάνεται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων (του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας και της αντίστοιχης διάταξης) του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας, πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ'. Ειδικότερα, η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου (κεφαλαίου) καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ αποφάσεις της 11-7-1996, *Regie Dauphinoise*, C306/94 σκ. 16-17, της 14-11-2000, *Floridienne & Berginvest*, C-142/99 σκ. 26, της 29-4-2004, *EDM*, C-77/01 σκ. 65, 69, της 17-10-2019, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17 σκ. 38).....

Τέλος, πράξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας συνιστούν οι συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων συλλήβδην και όχι μόνον (κατά τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 44/1987 «Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας») οι τόκοι (πρβλ. υπαγωγική σκέψη 5 των ΣτΕ 3928/1996, 3727/1998), οι οποίοι απορρέουν από αυτές και αποτελούν, όπως προαναφέρεται, την αμοιβή

εκείνου που χορηγεί το δάνειο για τη διάθεση του κεφαλαίου σε τρίτον και, ως εκ τούτου, την κατ' άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντιπαροχή, η οποία λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία. Συνεπώς, το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., καθ' ο μέρος επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, καταργήθηκε από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986, διότι κατά τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης αυτής καταργήθηκαν οι «διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις» του άρθρου 2 του τελευταίου νόμου. Η διατύπωση εξάλλου της διάταξης του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 τυγχάνει αδιάσπικτη, ήτοι δεν διακρίνει ούτε μεταξύ πράξης και εσόδων (παρότι η σχετική διάκριση, ειδικώς μάλιστα των συμβάσεων δανείων και των εσόδων αυτών, ήταν γνωστή στον νομοθέτη, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση και τις ρυθμίσεις του ν. 1676/1986 «Για τον ορισμό των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και τη ρύθμιση άλλων θεμάτων», Α' 24/29-12-1986), ούτε μεταξύ έγγραφης κατάρτισης της σύμβασης δανείου και παροχής της υπηρεσίας καθεαυτής. Τα ανωτέρω, δε, ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η εν λόγω (ρητή και αδιάσπικτη) πρόβλεψη εχώρησε πέραν της κατά το άρθρο 33 της Έκτης Οδηγίας απαγόρευσης διατήρησης σε ισχύ από κράτος-μέλος φόρων, δικαιωμάτων και τελών μόνον εφόσον αυτά μπορούν να εξομοιωθούν προς φόρο κύκλου εργασιών, εμφανίζουν δηλαδή, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν, τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. [α) γενική εφαρμογή του Φ.Π.Α. επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, β) καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, γ) είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, δ) έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή] (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ, αποφάσεις της 17-9-1997, *Fadenza Publica*, C130/96, σκ. 13-15, της 3-10-2006, *Banca Pololare di Cremona*, C-475/03, σκ. 27 επ., της 7-8-2018, *Viking Motors κ.λπ.*, C-475/17, σκ. 37 επ., ΣΤΕ Ολομ. 2469-2471/2008 κ.ά.).

9. Υποστηρίζεται ειδικότερα ότι η, όπως εν προκειμένω, χορήγηση έντοκων δανείων από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, υποκείμενο σε φ.π.α. πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τυχόν ευκαιριακό χαρακτήρα και τον σκοπό της, αποτελεί παροχή υπηρεσίας από επαχθή αιτία, υπαγόμενη (εξ ου και απαλλασσόμενη του φ.π.α.) ως τέτοια και όχι μόνο ως προς το αντάλλαγμα της (τόκο) στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. (καίτοι απαλλασσόμενη από αυτόν), και επομένως τα τέλη χαρτοσήμου επί των σχετικών συμβάσεων έχουν καταργηθεί κατ' άρθρο 63

παρ. 1 περ β του Κώδικα Φ.Π.Α.. Τα ανωτέρω, κατά την αναιρεσεΐουσα, δέχθηκε και η αναιρεσιβαλλομένη, έσφαλε, όμως, στο μέτρο που έκρινε ότι η απαλλαγή της χορήγησης πιστώσεων αφορά στο πρόσωπο που χορηγεί και όχι στο πρόσωπο που λαμβάνει την πίστωση-τούτο, διότι ο φ.π.α. βαρύνει τη συναλλαγή και καταβάλλεται από τον λήπτη της υπηρεσίας και δεν βαρύνει το απλώς υπόχρεο σε απόδοσή του πρόσωπο, οι δε διατάξεις της νομοθεσίας περί φ.π.α. σε περίπτωση συναλλαγής υποκείμενης σε αυτόν εφαρμόζονται για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη. Άλλωστε, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι αυτές δεν εφαρμόζονται για τον δανειζόμενο, η υπαγωγή του δανείου σε τέλη χαρτοσήμου, τα οποία επιβάλλονται στη συναλλαγή και όχι στα πρόσωπα, θα ήταν και πάλι αντίθετη στο άρθρο 63 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α... ..».

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 ασφαλίσεων για κάθε είδους ασφαλίσσεις και επιστροφής ασφαλίσεων, 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 31.12.2022.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρ. 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολή» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρ. 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β ' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1153/2022 (σύμφωνα με την οποία, κατ' εξαίρεση και για ένα έτος από την ημερομηνία δημοσίευσής της, το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της παρούσας δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά τέσσερις (4) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ίσχυε κατά την 1η.1.2014) και όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε φόρο:

«Άρθρο 2

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

Άρθρο 3

Το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της παρούσας δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 36 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 «Επιστροφή φόρου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έχει υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τις ακόλουθες Δηλώσεις Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου:

ΔΗΛΩΣΗ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΗΜ/ΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗ ΜΟΥ 2,4%	ΑΡ.ΠΡΩΤ. ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΝΑΚΛΗΣΗΣ
.....	25/05/2017	5.000.000,00	120.000,00	/2022.12.30
.....	07/06/2017	5.000.000,00	120.000,00	/2022.12.30
.....	05/10/2017	3.000.000,00	72.000,00	/2022.12.30
.....	18/12/2017	4.750.000,00	114.000,00	/2022.12.30
ΣΥΝΟΛΟ		17.750.000,00	426.000,00	

Για τις ως άνω δηλώσεις, υπέβαλε και τις αναγραφόμενες στον ως άνω πίνακα αντίστοιχες τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις, για τους λόγους τους οποίους προβάλλει με την ενδικοφανή της.

Επίσης, για τους τόκους των δανείων, υπέβαλε ως ακολούθως την παρακράτηση φόρου εισοδημάτων από τόκους με ποσοστό παρακράτησης 10% σύμφωνα με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και Κάτω Χωρών (Ολλανδίας).

ΜΗΝΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΟΠΟΙΟ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	ΔΗΛΩΣΗ ΠΑΡΑΚΡ/ΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΟΚΩΝ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΗΜ/ΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΤΟΚΩΝ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ
01/2017		26/04/2017	5.415,60	541,56
02/2017		25/5/2017	5.416,30	541,63
05/2017		29/08/2017	5.243,54	524,35
06/2017		12/09/2017	3.543,91	354,39
07/2017		06/10/2017	3.855,78	385,58
08/2017		24/11/2017	3.984,78	398,48
09/2017		14/12/2017	3.985,29	398,53
09/2017		19/01/2018	3.551,68	355,17
11/2017		23/02/2018	3.555,77	355,57
12/2017		28/03/2018	3.177,57	317,76
ΣΥΝΟΛΟ			41.730,22	4173,02

Όπως και η ίδια αναφέρει στην προσφυγή της, τα ως άνω καταβληθέντα ποσά αφορούσαν στη σύμβαση δανείου με δανειστρία την εταιρεία με την επωνυμία «....., με έδρα στο /..... της Ολλανδίας. (Η σύμβαση αναφέρει ως όριο δανεισμού το ποσό των 60.000.000,00€ και η εταιρεία έκανε χρήση της σύμβασης για τέσσερα ποσά, δανειζόμενη σε σύνολο 17.750.000,00€ για τα οποία υπέβαλε το προβλεπόμενο τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ και από τα προσκομιζόμενα με την παρούσα προσφυγή έγγραφα, η προσφεύγουσα κατέβαλε το ως άνω συνολικό τέλος χαρτοσήμου ποσού 426.000,00€, στις ημερομηνίες: για την δήλωση της 25ης/05/2017, στις 25-05-2017, για την δήλωση της 07ης/06/2017, στις 21 & 29/06/2017, για τη δήλωση της 05ης/10/2017, στις 13-10-2017 και για τη δήλωση της 18ης/12/2017, στις 28-12-2017.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις από 30-12-2022 αιτήσεις για επιστροφή, των ως άνω τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αχρεωστήτως κατέβαλε τέλη χαρτοσήμου επί εντόκου δανείου και επικαλείται την υπ' αριθ. 2163/2020 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι η έντοκη χορήγηση χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α. αποτελεί πράξη υπαγομένη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και, εν τέλει, απαλλασσόμενη από αυτόν δυνάμει ρητής σχετικής διάταξης, με αποτέλεσμα να μη δύνανται να επιβληθούν νομίμως επ' αυτής και των τόκων προερχόμενων από αυτή, τέλη χαρτοσήμου. Συνεπώς, εσφαλμένως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέρριψε σιωπηρά την αίτησή της, καθ' όσον πρόκειται για τέλη χαρτοσήμου που αφορούν χρηματικό δάνειο από πρόσωπο υποκείμενο σε Φ.Π.Α. (απαλλασσόμενη από αυτόν).

Επειδή με την Ε 2147/2020 « Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ», κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. [433/2020](#) απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, διευκρινίστηκε ότι:

«.....2. ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους,.....».

Επειδή, βάσει των ως άνω πραγματικών περιστατικών, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στη σύναψη δανειακής σύμβασης και το σχετικό τέλος χαρτοσήμου κατεβλήθη το έτος 2017, σε ημερομηνίες προγενέστερες της έναρξης της ισχύος του άρθρου 172 του Ν.4972/2022.

Οι ανακλητικές δηλώσεις υπεβλήθησαν στις 30-12-2022, ήτοι εντός πέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τους.

Επειδή, η σχετική αξίωση επιστροφής του καταβληθέντος φόρου βασίμως προβάλλεται και δη εντόκως, για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησής της για την επιστροφή του, βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ., οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, και την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί των από 30-12-2022 αιτήσεων ανάκλησης Δηλώσεων Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, έτους 2017.

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.