



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/9/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1339

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ στην με αριθ. πρωτ. (α) Επιφύλαξη (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ) συνοδεύουσα την με αριθ. πρωτ. Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, έτους 2022 και (β) αίτηση έντοκης επιστροφής τελών χαρτοσήμου ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την, 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑ) προέβη σε χορήγηση δανείου προς την γαλλική εταιρεία Προς τον σκοπό τούτο συνάφθηκε στο Παρίσι η με ημερομηνία υπογραφής δανειακή σύμβαση ενιαίου νομίσματος, ποσού 75.000.000,00€, η εκταμίευση του οποίου ποσού έγινε από αλλοδαπή τράπεζα, ήτοι την στην οποία η προσφεύγουσα (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑ) έχει λογαριασμό. Συγκεκριμένα, ο τραπεζικός λογαριασμός της προσφεύγουσας (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑΣ) είναι ο, ενώ της γαλλικής εταιρείας

Επί της ανωτέρω δανειακής σύμβασης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, έτους 2022, αποδίδοντας στο Ελληνικό Δημόσιο τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 2,4%, ποσού 1.800.000,00€ (75.000.000,00€ X 2,4%). Η ως άνω Δήλωση υποβλήθηκε με συνημμένη την με αριθ. πρωτ. δήλωση επιφύλαξης και αίτησης έντοκης επιστροφής τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται:

Α) Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή στο σύνολό της.

Β) Να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ επί της με αριθ. πρωτ. (α) Επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ) επί της με αριθ. πρωτ. Δήλωσης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, έτους 2022 και (β) αίτησης έντοκης επιστροφής τελών χαρτοσήμου ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Γ) Να γίνει δεκτή η επιφύλαξη και η αίτηση επιστροφής τελών χαρτοσήμου της εταιρείας και να επιστραφούν τα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.800.000,00€ και δη **εντόκως**, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ.2 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με το άρθρο 43 παρ.2 του ίδιου νόμου.

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Κατά την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 8 παρ.1 του Κ.Ν.Τ.Χ., σύμβαση συναφθείσα στην αλλοδαπή, η οποία δεν έχει αντικείμενο, υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, ούτε κινητή ή ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα, δεν υπόκειται σε χαρτόσημο.

2) Η φορολογική αρχή δεσμεύεται από την ερμηνευτική προσέγγιση της εγκυκλίου ΠΟΛ.1027/1990 και άρα δεν δύναται να επιβάλλει κύριο φόρο και πρόστιμα δυνάμει του άρθρου 9 παρ. 2 και 5 του ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα «με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας».

Από τη διάταξη αυτή σαφώς προκύπτει ότι για τη σύναψη της σύμβασης του δανείου **απαιτείται να υπάρχει καταρτισμένη σύμβαση**, κατά τους όρους των άρθρων 185-195 ΑΚ και μεταβίβαση της κυριότητας του δανειζομένου πράγματος από το δανειστή στον οφειλέτη. (ΑΠ 878/2011, ΑΠ 1484/2004, ΑΠ 1598/2003). Κατά δε τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 361, 806-809 Α.Κ.

και 216 παρ. 1 ΚΠολΔ, ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δανείου, είναι: α) μεταβίβαση της κυριότητας χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων από τον δανειστή στον οφειλέτη, με αποκλειστικό σκοπό την χρησιμοποίησή τους και μάλιστα την ανάλωσή τους από τον δεύτερο (βλ. ΑΠ 889/2010, ΑΠ 992/2010, ΑΠ 596/1964) και β) συμφωνία των ανωτέρω περί αποδόσεως άλλων πραγμάτων της ίδιας ποιότητας και ποσότητας (βλ. ΑΠ 1417/2007, ΑΠ 1130/1974, ΑΠ 1079/1973, ΑΠ 596/1964).

Περαιτέρω, εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δανειακή από τα συμβαλλόμενα μέρη, υφίσταται δάνειο κατά τις διατάξεις του άρθρου 806 του Α.Κ (Α.Π 137/1968, ΕφΑθ 2447/1962).

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α ' 239), όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

Στο άρθρο 1 «Επιβολή τέλους»:

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

Στο άρθρο 8 «Χαρτοσήμανσις εγγράφων συνταγέντων εν τη αλλοδαπή»:

«1. Έγγραφα 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) Εάν μεν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται δια του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εις οιονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Έφορον, άλλως υπόκεινται εις τας εν άρθρω 40 παρ. 3 ποινάς.

β) Εάν τα αυτά έγγραφα συνετάγησαν εν τη αλλοδαπή πλην ουχί εν Ευρώπη, Τουρκία ή Αιγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφόσον προσάγονται ενώπιον Δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής.»

Στο άρθρο 9 «Επιστροφή τελών χαρτοσήμου»:

«4. α) Τέλος χαρτοσήμου οπωσδήποτε καταβληθέν δεν επιστρέφεται.

β) Εξαιρετικώς, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί παραγραφής, επιστρέφονται τα τέλη χαρτοσήμου τα καταβληθέντα δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου, εφόσον δεν εγένετο η υπό του νόμου προβλεπομένη χρήσις του εκδοθέντος αποδεικτικού πληρωμής, ή εφόσον αποδεδειγμένως το ποσόν του τέλους κατεβλήθη εν όλω ή εν μέρει αχρεωσήτως. Ομοίως, επιστρέφονται και τα καθ' οιονδήποτε τρόπον καταβληθέντα τέλη χαρτοσήμου, εφόσον εκδοθή απόφασις διοικητικού δικαστηρίου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, διατάσσουσα την επιστροφήν.

γ) Εις ας περιπτώσεις επιστρέφονται υπό του Δημοσίου, ως αχρεωσήτως καταβληθέντες, φόροι, δασμοί, τέλη ή δικαιώματα, ως και πάσης άλλης φύσεως έσοδα, συνεπιστρέφονται κατά την αυτήν διαδικασίαν επιστροφής και τα συγκαταβληθέντα και επί των επιστρεφομένων ποσών αναλογούντα οικεία τέλη χαρτοσήμου, ως αχρεωσήτως 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 εξοφλουμένην οφειλήν. Εάν δια την συμψηφιστικώς εξοφλουμένην οφειλήν δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, τα επί του επιστρεπτέου ποσού αναλογούντα τοιαύτα συμψηφίζονται εις ίσον ποσόν της (κυρίας) οφειλής, άλλως επιστρέφονται.»

Στο άρθρο 14 «Επιβολή εμπορικού τέλους»:

«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».

Στο άρθρο 15 «Έγγραφα υποκείμενα εις εμπορικών τέλους»:

«1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας 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»».

Στην παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει έγγραφη εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις που θεσπίζουν την αρχή της χωρικότητας των τελών χαρτοσήμου, προκύπτει, ότι σε τέλη χαρτοσήμου υπόκεινται, καταρχήν, τα έγγραφα που καταρτίζονται για πράξεις και συναλλαγές οι οποίες εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας περί τελών χαρτοσήμου, εφόσον τα έγγραφα καταρτίζονται στην Ελλάδα, αλλά και εκτός Ελλάδας, στην τελευταία περίπτωση, όμως, μόνο σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 παρ.1 του Κ.Ν.Τ.Χ. (δηλαδή, μόνον εφόσον έχουν αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα). Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι έγγραφα που καταρτίζονται στην αλλοδαπή δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, εφόσον δεν έχουν αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστέες σε αυτή.

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 έγγραφη 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 εύνοια 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 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.

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 εκτελεστέες 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 λήφθηκαν 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 καταρτίσθηκε 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, από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό 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 (ΣτΕ 3639/2013, ΣτΕ 3150/1994, ΣτΕ 984, 1246/1992, ΣτΕ 1365/1990, ΣτΕ 4055,3282/1987, ΣτΕ 974,1236/1986, ΣτΕ 2905/1985, ΣτΕ 3311/1982)

- Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, 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),
- Σύμβαση δανείου συναφθείσα με ιδιωτικό έγγραφο στην αλλοδαπή, υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, εάν το δάνειο εκτελέστηκε στην Ελλάδα. Θεωρείται δε ότι το δάνειο εκτελείται στην Ελλάδα, όταν η παράδοση (καταβολή) του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείου από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υφίσταται όταν το ποσό του δανείου κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή με σκοπό την αποστολή του σχετικού ποσού στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα (ΣΤΕ 124/2014),
- Σε περίπτωση συμβάσεως συναφθείσης στην αλλοδαπή, για την οποία διενεργήθηκε σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, περιλαμβάνοντας 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),
- Μόνο το γεγονός της κατάθεσης του ποσού του δανείου σε αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό, δεν αναιρεί την κρίση της φορολογικής αρχής για την εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στην Ελλάδα, όταν τελικός προορισμός του δανείου, είναι Ελληνικοί τραπεζικοί λογαριασμοί (3500, 3501/2016 ΔΕΦΑΘ 3^{ου} τριμελούς)
- Επέρχεται απόσβεση απορρέουσας από τη σύμβαση υποχρέωσης στην Ελλάδα (Αποφ Διοικ Εφετείου Αθηνών Τμήμα 5^ο Τριμελές 535/2014)

Περατέρω, το δάνειο, που συνάφθηκε στην αλλοδαπή και εκτελέστηκε 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.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑ) προέβη σε χορήγηση δανείου προς την γαλλική εταιρεία

Επειδή, για τον εν λόγω δανεισμό συνάφθηκε στο Παρίσι η με ημερομηνία υπογραφής δανειακή σύμβαση ενιαίου νομίσματος, ποσού 75.000.000,00€, η εκταμίευση του οποίου ποσού έγινε από αλλοδαπή τράπεζα, ήτοι την στην οποία η προσφεύγουσα (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑ) έχει λογαριασμό. Συγκεκριμένα, ο τραπεζικός λογαριασμός της προσφεύγουσας (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑΣ) είναι ο, ενώ της γαλλικής εταιρείας

Επειδή, η με ημερομηνία υπογραφής δανειακή σύμβαση που συνάφθηκε στη Γαλλία μεταξύ της προσφεύγουσας (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑΣ) και της γαλλικής (ΔΑΝΕΙΟΛΗΠΤΡΙΑΣ) δεν έχει ως αντικείμενο υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, καθότι:

i) Οι συμβατικοί όροι προβλέπουν ότι όλες οι πληρωμές που απορρέουν από την ως άνω Σύμβαση διενεργούνται μέσω αλλοδαπών τραπεζικών λογαριασμών της ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑΣ και της ΔΑΝΕΙΟΛΗΠΤΡΙΑΣ (Άρθρο II, Ενότητα 2.5)

ii) Από την ανάλυση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας και τις εγγραφές στα βιβλία της, η καταβολή του αρχικού κεφαλαίου πραγματοποιήθηκε από και προς τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής.

iii) Η αποπληρωμή του δανείου και η καταβολή οιασδήποτε τόκου διενεργείται σύμφωνα με τους όρους της ως άνω Σύμβασης μέσω των ορισθέντων αλλοδαπών τραπεζικών λογαριασμών.

iv) Η ως άνω Σύμβαση διέπεται από και ερμηνεύεται σύμφωνα με το γαλλικό δίκαιο (Άρθρο III, Ενότητα 3.9).

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. 3201/2017 Απόφαση του ΔΕΦΑ (Τμήμα 2^ο Τριμελές), “.... Σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην τέταρτη σκέψη της παρούσας απόφασης, 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. Θεωρείται δε ότι το δάνειο εκτελείται στην Ελλάδα, όταν η παράδοση (καταβολή) του δανείσματος από το δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υφίσταται όταν το ποσό του δανείου κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή με σκοπό την αποστολή του σχετικού ποσού στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα. Στην προκειμένη περίπτωση όπως βεβαιούται στην οικεία από έκθεση ελέγχου, από αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών προκύπτει ότι, η μεταφορά κεφαλαίων από την προσφεύγουσα εταιρεία, στη συγγενή αλλοδαπή εταιρεία ελάμβανε χώρα, κατόπιν εντολής μεταφοράς από λογαριασμό που διατηρούσε η σε υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας στην Ελλάδα, σε λογαριασμό της {.....} σε τράπεζα της αλλοδαπής και εν συνεχεία, σε μεταφορά από τον λογαριασμό της στην αλλοδαπή τράπεζα, σε λογαριασμό της συγγενούς εταιρείας σε ίδια ή σε άλλη τράπεζα της αλλοδαπής. Συνεπώς, με τα πιο πάνω πραγματικά περιστατικά, το προϊόν του δανείου αυτού ήτοι τα κεφάλαια της προσφεύγουσας εταιρείας, δεν μπορούσε να τεθεί στη διάθεση της ενδιαφερόμενης συγγενούς αλλοδαπής εταιρείας, στην Ελλάδα αλλά μόνο στην αλλοδαπή και, συνεπώς, είναι σύμβαση η οποία εκτελέσθηκε στην αλλοδαπή και δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου.”
Παρόμοια και η αριθ. 2341/2018 απόφαση του ΔΕΦΑ {2^ο Τριμελές}

Επειδή, στην περίπτωση κατά την οποία χορηγείται δάνειο από Ελληνική εταιρεία και για το δάνειο αυτό έχει καταρτιστεί έγγραφη σύμβαση στην αλλοδαπή, η οποία δεν περιέχει οποιαδήποτε υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα, οι σχετικές με το δάνειο εγγραφές που γίνονται στα λογιστικά βιβλία της Ελληνικής εταιρείας, ουδόλως έχουν ως αποτέλεσμα την εκτέλεση του δανείου στην Ελλάδα και, επομένως, ουδόλως καθιστούν νόμιμη την επιβολή τελών χαρτοσήμου λόγω αυτών των εγγραφών. Και αυτό, για το λόγο ότι η επιβολή ή μη τελών χαρτοσήμου κρίνεται αποκλειστικά με βάση την έγγραφη σύμβαση που έχει συναφθεί και εκτελεστεί στην αλλοδαπή χωρίς να λαμβάνονται υπόψη προς τούτο οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία της Ελληνικής δανείστριας εταιρείας.

Επειδή, επί δανείων, όπου όλες οι επί μέρους καταθέσεις και αναλήψεις των συμβαλλόμενων μερών πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή σε τραπεζικούς λογαριασμούς αυτών, που τηρούνται στην αλλοδαπή, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα, για τις περί, των καταθέσεων και αναλήψεων αυτών, σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα στην Ελλάδα λογιστικά βιβλία του ημεδαπού συμβαλλόμενου.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 2940/2019 απόφαση του ΣτΕ, [σκέψη 5]. “5. Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 1 του Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ, π.δ. της 28.7.1931, Α’ 239) ορίζεται ότι «1. Έγγραφα έχοντα αντικείμενον ... υποχρεώσεις εκτελεστέας εν [Ελλάδι], συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή, ..., υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη ...», στο άρθρο 15 παρ. 1α [όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του ν.δ. 1033/1942 (Α’ 32)], ότι υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου «Πάσα σύμβασις ... μεταξύ εμπορικών εταιριών ... ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ..., εφ’ όσον καταρτίζονται εγγράφως ...». Εξάλλου, στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (Α’ 131) προβλέπεται ότι «Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ’ όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων

συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύουν την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου ...». Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει 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 (ΣτΕ 124/2014, 3639/2013) και όταν η σύμβαση έχει αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα (πρβλ. 1017/1983, 3311/1982, 3270/1981). Επομένως, μόνη η συναλλακτική δραστηριότητα στην Ελλάδα των συμβαλλομένων σε σύμβαση δανείου στην αλλοδαπή δεν συνεπάγεται τη γέννηση υποχρεώσεως καταβολής τελών χαρτοσήμου επί του δανείου, εάν δεν προκύπτει ότι οι εξ αυτού απορρέουσες υποχρεώσεις (καταβολή και εξόφληση του δανείου) είναι εκτελεστέες στην Ελλάδα ή ότι το αντικείμενό της είναι κινητή ή ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα. Εξάλλου, εγγραφή στα τηρούμενα από τον επιτηδευματία βιβλία, από την οποία αποδεικνύεται σύμβαση δανείου συναφθείσα στην αλλοδαπή, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, μόνον εάν το έγγραφο της σύμβασης υπόκειται καθαυτό σε τέλος χαρτοσήμου, δηλαδή εφόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το σχετικό ποσό δανείου είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα (πρβλ. ΣτΕ 1017/1983, 3311/1982, 3270/1981, 2660/1981, 1086/1981 κ.ά.).”

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 2329/2021 απόφαση του ΣτΕ, [σκέψη 8]. “Επειδή, από τον συνδυασμό των εφαρμοστέων ως άνω διατάξεων (βλ. σκέψη 5) συνάγεται ότι σύμβαση δανείου, η οποία συνάπτεται και εκτελείται εξ ολοκλήρου στην αλλοδαπή, με την κατάθεση του οικείου ποσού σε αλλοδαπή τράπεζα, δεν γεννά υποχρέωση καταβολής των κατά τις διατάξεις αυτές τελών χαρτοσήμου (πρβλ. ΣτΕ 3150/1994). Η τυχόν δε εκ μέρους του οφειλέτη του δανείου μεταφορά, σε διάφορα χρονικά διαστήματα, μέρους του καταβαλλόμενου ποσού σε λογαριασμό, τον οποίο αυτός τηρεί σε τράπεζα της ημεδαπής, δεν καθιστά, εξ αυτού και μόνο του λόγου, την δανειακή σύμβαση εκτελεστέα στην ημεδαπή, ώστε να γεννάται υποχρέωση καταβολής του επίδικου τέλους....”

Επειδή, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας για έλεγχο φορολογικής αρχής, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις ανωτέρω εγκυκλίους και τη σχετική νομολογία, και λαμβάνοντας υπόψη του τα ως άνω εκτεθέντα, οφείλει να προβεί σε έλεγχο των πραγματικών περιστατικών και να διερευνήσει τις κινήσεις προς και από το εξωτερικό, ώστε να αποφευχθεί αιτιολογημένα εάν η σύμβαση ή οι υποχρεώσεις, που απορρέουν απ’ αυτή είναι εκτελεστέες στην ημεδαπή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ.: “1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας”.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.: “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 φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του παρ. 16 του Κ.Φ.Δ.:

“16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.”

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ:

“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.

3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων 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 μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσα”.

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ στην με αριθ. πρωτ. (α) Επιφύλαξη (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ) συνοδεύουσα την με αριθ. πρωτ. Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, έτους 2022 και (β) αίτηση έντοκης επιστροφής τελών χαρτοσήμου, ποσού 1.800.000,00€, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, προκειμένου ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ**

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.