



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 20-09-2023

Αριθμός απόφασης: 712

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 Α.Α.Δ.Ε (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας δια του νομίμου εκπροσώπου της, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου,, κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης της με αριθμό πρωτοκόλλου επιφύλαξης της προσφεύγουσας διατυπωθείσας επί της με σχετικά με την αρ.

κωδ. αίτησης απόδοσης τελών χαρτοσήμου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. «Τα αιτήματά μου» την υπ' αρ. κωδ., αίτηση απόδοσης τελών χαρτοσήμου (έντυπο Α200) ποσού 13.920,00€ (συντελεστής 2,4%), επί έντοκου δανείου ύψους 580.000,00€ που χορήγησε στην εταιρία και με έδρα, σύμφωνα με την από σύμβαση δανείου, διατυπώνοντας την επιφύλαξή της ως προς την εν λόγω υποχρέωση της, αλλά και ζητώντας την επιστροφή του ποσού των 13.920,00€ εντός 30ήμερης προθεσμίας, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος. Συνεπεία της ανωτέρω αίτησης απόδοσης χαρτοσήμου και της σχετικής υπ' αρ. δήλωσης, βεβαιώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης σε βάρος της προσφεύγουσας με τον υπ' αρ. τέλη χαρτοσήμου ποσού 11.600,00€ (με συντ. 2%), πλέον Ο.Γ.Α. επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 2.320,00€ (με συντ. 20%), ήτοι συνολικό ποσό 13.920,00€, το οποίο κατέβαλε η προσφεύγουσα εταιρία στις Με την πάροδο απράκτου του τριμήνου από την υποβολή της η ως άνω αίτηση τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να της επιστραφούν τα τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. που κατέβαλε, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση των διατάξεων του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ως ίσχυαν την ημέρα της σύναψης και εκταμίευσης του χορηγηθέντος δανείου-Μη εφαρμογή των περί χαρτοσήμου διατάξεων (άρ. 2 του Κ.Ν.Τ.Χ. και άρ. 22 παρ. 1 περ. κγ' του Ν. 2859/2000)

2) Παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος ιδιοκτησίας.

Επειδή, με το άρ. 9 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «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 προβλεπόμενη χρήση 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 τέληχαρτοσήμου,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 επιστρεφόμενων ποσών αναλογούνται 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 αναλογούνται τοιαύτα συμψηφίζονται εις ίσον ποσόν της (κυρίας) οφειλής, άλλως επιστρέφονται.».».

Επειδή, με το άρ. 13 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Εἰς τὸ κατὰ τὴν παράγραφον 1 τοῦ προηγουμένου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οἰουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη εἴτε ἀπ’ ευθείας, εἴτε δια δημοσίου συναγωνισμοῦ, ἢ πάσα ἐξόφλησις συμβάσεως ἢ σχετικὴ πρὸς τὴν σύμβασιν ἀπόδειξις, ἐφόσον καταρτίζονται ἐγγράφως καὶ ἤ εἴτε δια δημοσίου, εἴτε δι’ ἰδιωτικοῦ καθ’ οἰονδήποτε τύπον συντεταγμένου ἐγγράφου. {...}».

Επειδή, με το άρ. 14 του Κ.Ν.Τ.Χ. 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 το άρ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Εἰς το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οἰουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη εἴτε απ’ ευθείας, εἴτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικῆς εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικῶν εταιρειῶν πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικῶς εἰς την ασκουμένην υπ’ αὐτῶν ἐμπορίαν, και μεταξύ τρίτου ἐν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ἢ πάσα ἐξόφλησις συμβάσεως ἢ σχετικὴ πρὸς την σύμβασιν ἀπόδειξις, εφόσον καταρτίζονται ἐγγράφως και δη εἴτε δια δημοσίου, εἴτε δι’ ἰδιωτικοῦ καθ’ οἰονδήποτε τύπον συντεταγμένου ἐγγράφου. {...}».

Επειδή, με το άρ. 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) 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, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, {...}».

Επειδή, με το άρ. 172 -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- του Ν. 4972/23-09-2022 ορίζεται ότι: «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 ασφαλίσεις και επιστροφής ασφαλίσεων, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφαλίσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές (ΡΑ(ΖΗΑΤ5) 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 31η.12.2022.».

Επειδή, με το άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του συντάγματος (Νόμοι φορολογικού περιεχομένου), ορίζεται ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.».

Επειδή, η προσφεύγουσα στις σύναψε με την εταιρία σύμβαση χορήγησης έντοκου δανείου ύψους 580.000,00€, το οποίο κατέβαλε στην δανειολήπτρια εταιρία σε πέντε δόσεις από τις 20-06-2022 έως τις 25-07-2022, ήτοι μετά την 01-01-2021, ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρ. 1 του άρθρου 172 του Ν. 4972/2022 (που προστέθηκε στην περ. β΄ της παρ. 1 του άρ. 63 του Ν. 2859/2000) με την οποία αποσαφηνίσθηκε ότι δεν θίγονται οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα έντοκα δάνεια και λοιπές χρηματοδοτήσεις και στους απορρέοντες συμβατικούς τόκους.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης δεν προέβη στην επιστροφή χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου συνολικού ποσού 13.920,00€ επί του έντοκου δανείου που χορήγησε η προσφεύγουσα στην εταιρία

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας άπτεται κυρωτικών διατάξεων νόμου, οπότε και μόνον τίθεται ζήτημα ελέγχου των επιβαλλόμενων από τη Διοίκηση περιορισμών στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων, και όχι πράξεων προσδιορισμού του φόρου, όπως οι ένδικες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.