



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 22 / 01 / 2024

Αριθμός απόφασης: 148

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την υπ' αριθ. 85/22-10-2019 Ημερησία Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με έδρα την Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά : α) της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ επί της με αριθ. /2023 αρχικής Δήλωσης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου (όπως αντικαταστάθηκε με την με αριθ. /2023 οίκοθεν Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου), η οποία υποβλήθηκε «Με Επιφύλαξη» καθώς και του σχετικού Αιτήματος Επιστροφής σύμφωνα με τα Άρθρα 20 και 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. και β) των υπ' αριθμ. /2023 και /2023 Πράξεων επιβολής Προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή έγγραφα.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρώς η από 17/05/2023 και με αριθ. πρωτ. επιφύλαξη της προσφεύγουσας η οποία συνόδευε την με αριθ./2023 δήλωση τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/04/2021. Σημειώνεται ότι η με αριθ./2023 αρχική Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, αντικαταστάθηκε κατόπιν του με αριθ./12-06-2023 αιτήματος της προσφεύγουσας περί ορθού υπολογισμού τόκων, με την με αριθ./2023 οίκοθεν υποβληθείσα Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου. Η ως άνω Δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη μαζί με αίτηση έντοκης επιστροφής (κατ' άρθ. 20 και 53 παρ. 2 του ΚΦΔ) τελών χαρτοσήμου και των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής αυτών, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

β) Με την με αριθμ...../2023 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ στην προσφεύγουσα λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω και με αριθμ...../2023 δήλωσης τελών χαρτοσήμου. Σημειώνεται ότι αρχικώς είχε εκδοθεί η με αριθμ...../2023 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 η οποία αφορούσε στην εκπρόθεσμη υποβολής της με αριθ./2023 δήλωσης τελών χαρτοσήμου. Ωστόσο λόγω της οίκοθεν διαγραφής της ως άνω δήλωσης και της εκ νέου υποβολής της με αριθ./2023 δήλωσης τελών χαρτοσήμου διαγράφηκε η με αριθ. 39/2023 και εκδόθηκε η με αριθ./2023 Πράξη επιβολής προστίμου.

Ιστορικό

Την 23-04-2021, στην Ολλανδία, υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στην Ολλανδία Σύμβαση Πιστωτικής Διευκόλυνσης (Σχετικό 1), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έχει το δικαίωμα, ανά πάσα στιγμή, να λαμβάνει το ποσό της πίστωσης που επιθυμεί κατά την διακριτική της ευχέρεια με μόνη προϋπόθεση το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού μεταξύ της Εταιρείας και της «.....» να μην ξεπερνά συνολικά τα 300.000.000,00 €. Για το χρονικό διάστημα 1/1/2021-31/12/2021, η προσφεύγουσα έλαβε από την εν λόγω εταιρεία ποσό 108.500.000,00 € και καταβλήθηκαν τόκοι επί του δανείου ποσού 1.494.956,72 € (συνολικό ποσό κεφαλαίου και τόκων 109.994.956,72 €). Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εκταμίευση του ποσού έγινε στο εξωτερικό σε λογαριασμό της προσφεύγουσας που τηρεί στο Λονδίνο (συνημμένα 11 – 18).

Επί της ανωτέρω δανειακής σύμβασης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την με αριθ. πρωτ./2023 αρχική Δήλωσης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, η οποία ως αναφέρθηκε διαγράφηκε και αντικαταστάθηκε με την με αριθ./2023 οίκοθεν Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου, λόγω λάθος υπολογισμού από την Δ.Ο.Υ. των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής (σχετικά 2-4), αποδίδοντας στο Ελληνικό Δημόσιο τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 2,4%, ποσού 2.639.878,96 € (109.994.956,72 € X 2,4%). Η ως άνω Δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη μαζί με αίτηση έντοκης επιστροφής (κατ' άρθ. 20 και 53 παρ. 2 του ΚΦΔ) τελών χαρτοσήμου και των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής αυτών, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Η ως άνω επιφύλαξη ως αναφέρθηκε απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη (σιωπηρή) απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ επί της επιφύλαξης της και επί του σχετικού αιτήματος επιστροφής σύμφωνα με τα Άρθρα 20 και 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Μη υπαγωγή των πιστώσεων και των επ' αυτών τόκων σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω έλλειψης εκτελεστότητας της σύμβασης στην Ελλάδα.

- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της Εταιρείας.

Επειδή, στα άρθρα 18, 20 και 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

Άρθρο 18 Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Άρθρο 20 Δήλωση με επιφύλαξη

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63

Άρθρο 23 Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

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 κυριότητος 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 ποιότητος και ποσότητος (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 αυτό 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 αχρεωότητως. 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 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 αχρεωότητως 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 (κυρίως) 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 τέλος»:

«1. α. Πάσα σύμβασις, οιονδήποτε αντικειμένου, 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' οιονδήποτε 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 εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων 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, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (Α' 131), ορίζεται ότι:

«Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερόμενων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι

ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυόμενην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου. ...».

Επειδή, 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...../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 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,

2.- Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη, με τη γνωμοδότηση της/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 αποσβέννυται 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 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 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 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 εκτελεστές 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 εκτελεστές σε αυτή.

Επειδή, περαιτέρω, το δάνειο, που συνάφθηκε στην αλλοδαπή και εκτελέσθηκε 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, από την νομολογία έχουν γίνει παγίως δεκτά :

- 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 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 (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 δανείσματος σε αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό, δεν αναιρεί την κρίση της φορολογικής αρχής για την εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στην Ελλάδα, όταν τελικός προορισμός του δανείσματος, είναι **Ελληνικοί τραπεζικοί λογαριασμοί** (...../2016 ΔΕΦΑΘου τριμελούς), είτε επέρχεται απόσβεση απορρέουσας από τη σύμβαση υποχρέωσης στην Ελλάδα (Αποφ Διοικ Εφετείου Τμήμαο Τριμελές/2014)
- σύμφωνα με την αριθ. 3201/2017 Απόφαση του ΔΕΦΑ {Τμήμαο Τριμελές}, και την αριθ./2018 απόφαση του ΔΕΦΑ {..... 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 δανείου από το 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. 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.”

- 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 υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον 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 καθ’αυτό 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.)”.
- 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, 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/δανειζόμενης 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 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 ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφαλίσσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, 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 31η.12.2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

[.....]

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

[.....]

δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

Επειδή, στην Εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015 της ΓΓΔΕ (νυν ΑΑΔΕ), ορίζονται τα εξής:

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β και γ)

[.....]

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στα πλαίσια Πιστωτικής Διευκόλυνσης, η προσφεύγουσα εταιρεία (ΔΑΝΕΙΟΛΗΠΤΡΙΑ) προέβη σε λήψη δανείου από την Ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....» (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑ) που εδρεύει στην Ολλανδία.

Για τον εν λόγω δανεισμό συνάφθηκε στην η με ημερομηνία υπογραφής 23-04-2021 δανειακή σύμβαση, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έχει το δικαίωμα, να λαμβάνει το ποσό της πίστωσης που επιθυμεί κατά την διακριτική της ευχέρεια με μόνη προϋπόθεση το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού μεταξύ της Εταιρείας και της να μην ξεπερνά συνολικά τα 300.000.000, 00 €. Για το χρονικό διάστημα από 01-01-2021 έως 31-12-2021, η προσφεύγουσα έλαβε ποσό **108.500.000,00 €**, η εκταμίευση του οποίου έγινε στον με αριθ. G..... λογαριασμό του υποκαταστήματος της τράπεζας «.....» που εδρεύει στο Λονδίνο, Ηνωμένο Βασίλειο, όπου τηρεί η προσφεύγουσα. Το εν λόγω δάνειο είναι έντοκο και υπολογίζεται το «Εφαρμοστέο Επιτόκιο» που αναφέρει η σχετική σύμβαση (σελ. 2 – παρ. 2). Ως εκ τούτου επί του ως άνω ποσού του δανείου υπολογίστηκαν τόκοι ποσού **1.494.956,72 €** και επί του συνόλου (των **109.994.956,72 €**) αποδόθηκε από την προσφεύγουσα χαρτόσημο (2,4 %) ποσού **2.639.878,96 €** με την υποβολή της με αριθ. /18-05-2023 δήλωσης τελών χαρτοσήμου, η οποία ως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης διαγράφηκε και επανυποβλήθηκε οίκοθεν από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω λάθους υπολογισμού από την φορολογική αρχή των τόκων εκπρόθεσμης υποβολής.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την ανωτέρω δήλωση τελών χαρτοσήμου με επιφύλαξη καθώς ισχυρίζεται ότι η ως άνω δανειακή σύμβαση που συνάφθηκε στην αλλοδαπή (Ολλανδία) μεταξύ της προσφεύγουσας (ΔΑΝΕΙΟΛΗΠΤΡΙΑΣ) και της ως άνω Ολλανδικής εταιρείας (ΔΑΝΕΙΣΤΡΙΑΣ), δεν έχει ως αντικείμενο υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, καθότι:

- Η Σύμβαση καταρτίσθηκε και υπεγράφη στην αλλοδαπή.

- Το δάνεισμα (ήτοι οι χορηγηθείσες πιστώσεις) παραδόθηκαν στην αλλοδαπή (ήτοι στον υπ' αριθμ. G..... αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας).

- Η εξόφληση του δανείσματος και των επ' αυτού τόκων από την προσφεύγουσα έλαβε χώρα στην αλλοδαπή (ήτοι στον υπ' αριθμ. αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό της δανείστριας).

- Σε κανένα σημείο του κειμένου της Σύμβασης δεν προκύπτει η εκτέλεση ουδεμίας υποχρέωσης των συμβαλλομένων στην Ελλάδα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής επί της ανωτέρω επιφύλαξής της καθώς και την

ακύρωση του επιβληθέντος προστίμου, καθώς ομοίως ισχυρίζεται ότι η ως άνω δανειακή σύμβαση που συνάφθηκε στην αλλοδαπή δεν έχει ως αντικείμενο υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα και συνεπώς δεν είναι υπόχρεη σε απόδοση τελών χαρτοσήμου.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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 φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 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 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 της παρ. 16 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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 τα οριζόμενα του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **29-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση**: α) της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ επί της επιφύλαξη της με αριθ./2023 αρχικής Δήλωσης Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου (όπως αντικαταστάθηκε με την με αριθ./2023 οίκοθεν Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου), και επί του σχετικού Αιτήματος Επιστροφής σύμφωνα με τα Άρθρα 20 και 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., καθώς και β) της με αριθμ...../2023 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, προκειμένου ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.