



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 5.3.2024

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 566

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' αριθμ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει, κατά της με αρ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ επί της από αίτησης επιστροφής τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2022, και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ δεν έγινε δεκτή η από αίτηση επιστροφής τελών χαρτοσήμου συνολικού ύψους 552.000,00 € (αναλογικά τέλη 2% ύψους 460.000,00 € πλέον ΟΓΑ 20% ύψους 92.000,00 €) επί της από συναφθείσας συμβάσεως χρηματικού δανείου ύψους 23.000.000,00 € με την συνδεδεμένη εταιρεία, με ετήσιο επιτόκιο 2% και αρχική ημερομηνία αποπληρωμής την Για το ως άνω δάνειο στις υποβλήθηκε, βάσει των διατάξεων του άρθρου 172 του ν. 4972/2022 αρχική δήλωση τελών χαρτοσήμου και καταλογίστηκαν τα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου συνολικού ύψους 552.000,00 €.

Η εν λόγω αίτηση επιστροφής τελών χαρτοσήμου δεν έγινε δεκτή με την αιτιολογία ότι ορθά καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου, καθώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 172 του ν. 4972/2022 οι διατάξεις του ΦΠΑ για τα έντοκα χρηματικά δάνεια δεν θίγουν την επιβολή των τελών χαρτοσήμου στα έντοκα δάνεια, και δεν υφίσταται ζήτημα αχρεώστητης καταβολής και επιστροφής των εν λόγω τελών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η συναφθείσα δανειακή σύμβαση δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου ενόψει της σύναψής της στην αλλοδαπή (κατ' άρθρο 8 ΚΝΤΧ). Η υπό κρίση δανειακή σύμβαση συνήφθη στη, δεν απορρέουν εκ της συμβάσεως υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα.
- Αντίθεση της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 172 παρ. 1 Ν. 4972/2022, προς το άρθρο 26 του Συντάγματος (διάκριση των εξουσιών). Αντίθεση της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 172 παρ. 1 Ν. 4972/2022, καθώς και της διάταξης του άρθρου 172 παρ. 2 Ν. 4972/2022 (η οποία προβλέπει την αναδρομική εφαρμογή του) προς το άρθρο 77 παρ. 2 του Συντάγματος (απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής σε ψευδοερμηνευτικές διατάξεις νόμων). Αντίθεση της προβλεφθείσας αναδρομικής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 172 παρ. 1 Ν. 4972/2022, προς τις αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου.

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. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«1. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται,, εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικόν πληρωμής, μνημονεύον απαραιτήτως τα ουσιώδη στοιχεία του σημαίνοντος εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφον τούτον. Εις το σώμα δε του εγγράφου ή παρά πόδας αυτού αναγράφονται υπό τινος των συναλασσομένων ή προκειμένου περί συμβολαιογραφικού εγγράφου, υπό του συντάσσοντος τούτο συμβολαιογράφου, ο αριθμός και η ημερομηνία του αποδεικτικού πληρωμής των τελών. Το αποδεικτικόν πληρωμής δέον να εκδίδεται το βραδύτερον εντός πέντε ημερών από της ημερομηνίας του σημαίνοντος εγγράφου».

Επειδή, με άρθρο 8 του ανωτέρω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Έγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν η 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 μέν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται διά του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εις οιονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Εφορον, άλλως υπόκεινται εις τας εν άρθρ. 40 παρ. 3 ποινάς. β) Εάν τα αυτά έγγραφα συνετάγησαν εν τη αλλοδαπή, πλην ουχί εν Ευρώπη, Τουρκία η Αιγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφ' όσον προσάγονται ενώπιον δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής»

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

«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 12 τέλος υπόκεινται: 1.α Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές».

Επειδή, με το άρθρο 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«1α. Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 14 τέλος υπόκεινται: 1.α Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκούμενη υπό 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' όιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

5. ...γ.. Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς 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.

6. Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπο2ν λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή, 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 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. .. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά (βλ. και ΑΚ 158).»

Επειδή, προϋπόθεση επιβολής τέλους χαρτοσήμου είναι απαραίτητα η σύνταξη ή έκδοση εγγράφου, το οποίο διαλαμβάνει νομικό γεγονός, από το οποίο γεννάται και η φορολογική ενοχή στη φορολογία χαρτοσήμου (ΣτΕ 3087/1966, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982). ... Ως έγγραφα, δε, υποβαλλόμενα σε τέλη χαρτοσήμου νοούνται τα ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα, που συντάσσονται ή εκδίδονται στην Ελλάδα, μεταξύ φυσικών ή νομικών προσώπων, με τα οποία (έγγραφα) συνάπτεται, τροποποιείται, συμπληρώνεται, καταργείται ή εξοφλείται σύμβαση ή σχέση οποιουδήποτε αντικειμένου και περιεχομένου, παρέχεται αρχική ή πρόσθετη ασφάλεια ή ενεργείται περιορισμός ή εξάλειψη αυτής, πιστοποιείται ή ομολογείται κάποιο γεγονός, κ.λπ. ... (Παναγιώτη Θ. Ρέππα – Φορολογία Χαρτοσήμου – Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου – τέταρτη έκδοση – εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2007 σελ. 82-83).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«.....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 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 ασφαλίσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, 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 (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 172 του ν. 4972/2022 οι διατάξεις του ΦΠΑ για τα έντοκα χρηματικά δάνεια δεν θίγουν την επιβολή των τελών χαρτοσήμου στα έντοκα

δάνεια και λοιπές χρηματοδοτήσεις καθώς και στους απορρέοντες συμβατικούς τόκους, και συνεπώς επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου στις εν λόγω περιπτώσεις, με αναδρομική ισχύ της διάταξης από την 1.1.2021.

Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία σύνηψε με την συνδεδεμένη εταιρεία την κρινόμενη σύμβαση χρηματικού δανείου ύψους 23.000.000,00 € με ετήσιο επιτόκιο 2% στις, ορθώς βάσει των ανωτέρω διατάξεων υποβλήθηκε δήλωση τελών χαρτοσήμου και καταλογίστηκαν τα τέλη χαρτοσήμου συνολικού ύψους 552.000,00 €.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η συναφθείσα δανειακή σύμβαση δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου ενόψει της σύναψής της στην αλλοδαπή (κατ' άρθρο 8 ΚΝΤΧ), στη, και δεν απορρέουν εκ της συμβάσεως υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα.

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, 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 αποδεικνύον την σύμβαση, πράξη κ.λπ., λογίζεται και κάθε εγγραφή 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 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 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 πραγματοποιείται 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 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 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 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 (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)

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, προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει την από δανειακή σύμβαση της προσφεύγουσας με την εταιρεία

Ωστόσο, από το ανωτέρω έγγραφο (που προσκομίστηκε στην αγγλική γλώσσα χωρίς επίσημη μετάφραση αυτού στην ελληνική, και στο οποίο δεν αναγράφονται οι υπογράφωντες εκπρόσωποι των αντισυμβαλλομένων μερών) δεν αποδεικνύεται ότι ο τόπος σύναψης της σύμβασης είναι η, διότι το εν λόγω έγγραφο δε φέρει θεώρηση από αρμόδια δημόσια αρχή της (στην οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπογράφηκε η σύμβαση).

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 3 της προσκομισθείσας δανειακής σύμβασης, η δανείστρια εταιρεία υποχρεούταν να καταβάλει το ποσό του δανείου στην προσφεύγουσα με μεταφορά αυτού με έμβασμα στον αρ. ελληνικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην εντός 7 ημερών από την σύναψη της εν λόγω σύμβασης.

Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση συντρέχει κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα, και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ΚΝΤΧ

Επειδή, σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη μη υπαγωγή του υπό κρίση δανείου στις διατάξεις περί επιβολής τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός οι διατάξεις του άρθρου 172 παρ. 1 Ν. 4972/2022 είναι αντισυνταγματικές. Ωστόσο, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 § 2 και 93 § 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της αρ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ επί της από αίτησης επιστροφής τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.