



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1326

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει κατά της με

αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, 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 πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 15.274,60 €, πλέον διαφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 3.054,92 €, και προστίμου ύψους 7.637,30 € του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 επί της διαφοράς τελών χαρτοσήμου, και προστίμου ύψους 1.527,46 € του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 επί της διαφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου, ήτοι σύνολο 27.494,28 €

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής σύμφωνα με την οποία από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, που δραστηριοποιείται στην ενοικίαση επιπλωμένων διαμερισμάτων με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών, σύνηψε κατά το φορολογικό έτος 2018 συμβάσεις δανείου με τους τρίτους, μονίμους κατοίκους Ηνωμένου Βασιλείου. Αναλυτικότερα συνάφθηκαν οι εξής συμβάσεις:

1. Με την από σύμβαση έντοκου δανείου, οι δύο δεύτεροι συμβαλλόμενοι δάνεισαν στην ελεγχόμενη το ποσό των 350.000,00 €, με μηνιαίο επιτόκιο 5%.

2. Με την από σύμβαση έντοκου δανείου, οι δύο δεύτεροι συμβαλλόμενοι δάνεισαν 3. στην ελεγχόμενη το ποσό των 350.000,00 €, με μηνιαίο επιτόκιο 5%.

3. Με την από σύμβαση έντοκου δανείου, οι δύο δεύτεροι συμβαλλόμενοι δάνεισαν στην ελεγχόμενη το ποσό των 50.000,00 €, με μηνιαίο επιτόκιο 5%.

Η εν λόγω συμβάσεις δανείου, συνάφθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο και τα ανωτέρω ποσά δανείου, αρχικώς κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η ελεγχόμενη στο εξωτερικό (Ηνωμένο Βασίλειο) και εν συνεχεία μεταφέρθηκαν σε ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό στην Στον λογαριασμό 'Σύμβαση Δανείουπου τηρεί στα λογιστικά της αρχεία η ελεγχόμενη οντότητα, διενεργήθηκαν οι σχετικές εγγραφές των δανείων κατά το έτος 2018.

Για τα ανωτέρω ποσά δανείων καταλογίστηκαν από τον έλεγχο τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου.

Περαιτέρω, στον λογαριασμό «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις - πιστωτές έχει καταχωρηθεί ποσό 27.460,00 €, για το οποίο σύμφωνα με την υπ' αριθ. δήλωση τελών χαρτοσήμου, έχει καταβληθεί χαρτόσημο ποσού 274,60 €, έχει υπολογισθεί δε το τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 1% πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω ταμειακής διευκόλυνσης, ωστόσο βάσει του ελέγχου για το εν λόγω ποσό προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου 2% δεδομένου ότι ο εν λόγω πιστωτής δεν ήταν μέλος της εταιρίας, αλλά ο αντισυμβαλλόμενος και δη ο δανειστής στις ανωτέρω συμβάσεις δανείου.

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

1. Οι συναφθείσες δανειακές συμβάσεις συνολικού ποσού 750.000,00 € δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου ενόψει της σύναψής της στην αλλοδαπή (κατ' άρθρο 8 ΚΝΤΧ). Η υπό κρίση δανειακή σύμβαση συνάφθηκε και εκτελέστηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο.

2. Εσφαλμένα προσδιορίστηκαν τέλη χαρτοσήμου 2% ποσό 27.460,00 € καθώς ήταν ταμειακή διευκόλυνση.

3. Στην υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 καταγράφεται εσφαλμένα αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 77.460,00 € βάσει ελέγχου, αντί του ποσού που προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ύψους 777.460,00 €.

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 σημαινόμενου 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 σημαινόμενου 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 Οικονομικών 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 σύμβαις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαις απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοιδήποτε 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 σύμβαις, 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 σύμβαις απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοιδήποτε 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 σύμβαις, 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 σύμβαις, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβαις, 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 υπόλοιπον 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. ... (.....).

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 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 αποσβέννεται υποχρέωση του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούνται ή πραγματοποιούνται η "εκτέλεση" υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα συντρέχει, ειδικά από άποψη τρόπου 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 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 (.....)
- Επέρχεται απόσβεση απορρέουσας από τη σύμβαση υποχρέωσης στην Ελλάδα (Αποφ Διοικ Εφετείου Αθηνών Τμήμα 5° 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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, τις από συναφθείσες δανειακές συμβάσεις και τον συνυποβληθέντα με την παρούσα προσφυγή πίνακα καταβολών και μεταφοράς ποσών των δανείων στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στην στην Ελλάδα, προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Σύμφωνα με τις από συναφθείσες στο Ηνωμένο Βασίλειο δανειακές συμβάσεις η προσφεύγουσα έλαβε από τους τρίτους μονίμους κατοίκους Ηνωμένου Βασιλείου, δάνεια ποσού ύψους 350.000,00 €, 350.000,00 € και 50.000,00 € αντίστοιχα, με μηνιαίο επιτόκιο 5%. Με τις παρ. 2.1, 3 της σύμβασης προβλέπεται η δυνατότητα καταβολής των ποσών των δανείων εφάπαξ ή τμηματικά, αναλόγως των αναγκών της προσφεύγουσας, και εντός 5 ημερών από το σχετικό αίτημα σχετικού της προσφεύγουσας.
2. Τα ανωτέρω ποσά δανείου, αρχικώς κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η ελεγχόμενη στο εξωτερικό (Ηνωμένο Βασίλειο) και εν συνεχεία μεταφέρθηκαν με τραπεζικά εμβάσματα σε ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό στην Αναλυτικότερα, από τον συνυποβληθέντα με την παρούσα προσφυγή πίνακα καταβολών και μεταφοράς ποσών των δανείων στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στην στην Ελλάδα, προκύπτει ότι τα ποσά των δανείων καταβλήθηκαν τμηματικά, στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στην στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα οποία μεταφερόντουσαν στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στην στην Ελλάδα την ίδια ημέρα, την επομένη (ή σε μερικές περιπτώσεις εντός ολίγων ημερών).
3. Όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, στον λογαριασμό 'Σύμβαση Δανείου που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα στα λογιστικά της αρχεία, διενεργήθηκαν οι σχετικές εγγραφές των δανείων κατά το έτος 2018.
4. Όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, τα ποσά των δανείων προορίσθηκαν για την αποπεράτωση των καταλύματων και την έναρξη της δραστηριότητάς της προσφεύγουσας στην Ελλάδα (υπηρεσίες ενοικίασης καταλυμάτων στην).

Συνεπώς για τις ανωτέρω δανειακές συμβάσεις συντρέχουν κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ΚΝΤΧ.

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, περαιτέρω, στον λογαριασμό «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις - πιστωτές έχει καταχωρηθεί ποσό 27.460,00 €, για το οποίο σύμφωνα με την υπ' αριθ. δήλωση τελών χαρτοσήμου, έχει καταβληθεί χαρτόσημο ποσού 274,60 €, έχει υπολογισθεί δε το τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 1% πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου, ωστόσο ο εν λόγω πιστωτής δεν ήταν μέλος της εταιρίας, αλλά ο αντισυμβαλλόμενος και δη ο δανειστής στις ανωτέρω συμβάσεις δανείου, και ως εκ τούτου ορθώς προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για το εν λόγω ποσό τέλη χαρτοσήμου 2%.

Επειδή, στην υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 καταγράφεται προφανώς εκ παραδρομής ως αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου βάσει ελέγχου ποσό ύψους 77.460,00 €, αντί του ορθού ποσού που προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ύψους 777.460,00 €. Σε κάθε περίπτωση, από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου προκύπτει και αξιολογείται πλήρως ο

προσδιορισμός της αξίας υποκείμενης στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 777.460,00 €, και τα καταλογισθέντα ποσά τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου έχουν υπολογιστεί, ορθώς, βάσει της ορθώς αξίας των 777.460,00 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά τελών χαρτοσήμου	15.274,60 €
Διαφορά ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου	3.054,92 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 επί τελών χαρτοσήμου	7.637,30 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 επί ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	1.527,46 €
Σύνολο για καταβολή	27.494,28 €

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.