



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Αθήνα, 11.12.2024

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Αριθμός Απόφασης: 3357

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

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) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά της τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.ΟΥ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθ.τροποποίησης-ανάκλησης των αρχικών δηλώσεων αποδόσεων τελών χαρτοσήμου, ετών 2018, 2019 και 2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε..

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της υπ' αριθ.αίτησης τροποποίησης- ανάκλησης των αρχικών δηλώσεων αποδόσεων τελών χαρτοσήμου, επί συνολικού ποσού 14.400.082,73 €, για το έτος 2018, ποσού 4.808.935,38 €, για το έτος 2019, και 13.784.131,36 € για το έτος 2020, επί των οποίων υπολογίστηκε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20%, ποσού 172.800,99 ευρώ, για το έτος 2018, ποσού 57.707,22 ευρώ, για το έτος 2019, ποσού 165.409,57 ευρώ για το έτος 2020, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να ακυρωθεί η προσαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη, β) να γίνει δεκτή η υπό κρίση αίτηση τροποποίησης- ανάκλησης, γ) να επιστραφεί εντόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν από της καταβολής του το συνολικό ποσό τελών χαρτοσήμου ευρώ 172.800,99 για το έτος 2018, ποσό 57.707,22 ευρώ για το έτος 2019 και ποσό 165.409,57 ευρώ για το έτος 2020, ήτοι συνολικό ποσό ευρώ 395.917,78, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Με τις υπ' αριθ. Αποφάσεις της, η ΔΕΔ έκανε δεκτές τις ενδικοφανείς προσφυγές των φορολογουμένων και, παράλληλα, έκανε δεκτά τα αντίστοιχα αιτήματα της αχρεώστητης καταβολής τελών χαρτοσήμου επί δανείων και λοιπών συναφών χρηματοδοτήσεων που λαμβάνουν χώρα στο πλαίσιο σύμβασης τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού (cash pooling) που είχαν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 172 του ν.4972/2022, ήτοι προ της 1ης.1.2021. Η εν λόγω κρίση της ΔΕΔ ερείδεται, αφενός, στη σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2163/2020, 2323/2020) περί εντόκων χρηματικών δανείων, ως πράξεων υπαγομένων στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και, απαλλασσομένων των τελών χαρτοσήμου, αφετέρου, στην ρητή πρόβλεψη της έναρξης ισχύος της διάταξης του άρθρου 172 του ν.4972/2022, ήτοι την 1.1.2021, εφεξής, και την εφαρμογή αυτής της διάταξης, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου, αποκλειστικά σε έντοκα δάνεια που έχουν συναφθεί μετά την 1η.1.2021.

2. Είναι υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο, η οποία δραστηριοποιείται συστηματικά στην εισαγωγή, μετατροπή, διασκευή, εξαγωγή, μεταπώληση, μίσθωση και εν γένει το εμπόριο καινούργιων ή/και μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, δικύκλων, τετράτροχων ΑΤV, λεωφορείων, φορτηγών, μηχανημάτων έργου, περοφονοφόρων, ανυψωτικών, αγροτικών/γεωργικών μηχανημάτων και εν γένει οχημάτων πάσης φύσεως και προορισμού καθώς επίσης και το εμπόριο των εξαρτημάτων, αξεσουάρ και ανταλλακτικών αυτών.

3. Η προσφεύγουσα και η συνδεδεμένη εταιρεία με την επωνυμία προέβησαν, την, σε σύναψη σύμβασης χρηματοδότησης μέσω εντόκων χρηματοδοτήσεων από τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό (cash pooling), με σκοπό την διαχείριση των τακτικών αμφίδρομων μεταφορών κεφαλαίων που θα πραγματοποιούνται μεταξύ των δύο μερών, οι οποίες βασίζονται στις αμοιβαίες απαιτήσεις ή ανάγκες ρευστότητας.

4. Ακολουθώντας, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για τα έτη 2018, 2019 και 2020 τις σχετικές δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου δανείων του άρθρου 15 παρ. 1 και 5 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ., Προεδρικό Διάταγμα της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» και κατέβαλε τα προκύψαντα ποσά.

5. Επομένως, εν προκειμένω, το χορηγηθέν ποσό εντόκου χρηματοδότησης από την συνδεδεμένη εταιρεία με την επωνυμίαστην προσφεύγουσα εταιρεία για σκοπούς ενίσχυσης της ρευστότητας της τελευταίας, συνιστά πράξη υπαγόμενη στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, ως παροχή υπηρεσίας, ωστόσο απαλλασσόμενη του ΦΠΑ δυνάμει της διάταξης του άρθρου 22 παρ. 1 περίπτωση κγ' του Ν.2859/2000 και, πάντως και σε κάθε περίπτωση, εξαιρούμενη του πεδίου εφαρμογής των τελών χαρτοσήμου. Και τούτο, διότι, η δανειοδότης εταιρεία, ως πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ προβαίνει σε διάθεση κεφαλαίων/περιουσιακών στοιχείων της στην αντισυμβαλλόμενη, έναντι ανταλλάγματος (έντοκη χρηματοδότηση), και, συνεπώς, παρέχει εμπορικού χαρακτήρα υπηρεσία εξ' επαχθούς αιτίας. Οι δε συμφωνηθέντες τόκοι συνιστούν την αμοιβή της εταιρείας που χορηγεί το δάνειο για τη διάθεση του κεφαλαίου στην προσφεύγουσα εταιρεία και, ως εκ τούτου, την κατ' άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντιπαροχή, η οποία λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία.

6. Ως εκ τούτου, κατά την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 1 και 5 του Κ.Ν.Τ.Χ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 22 και 63 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς και του άρθρου 172 του ν.4972/2022 και σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει νομολογιακά δεκτά από το Συμβούλιο της Επικρατείας και τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η υπό κρίση έντοκη χρηματοδότηση ουδόλως συνιστά αντικείμενο επιβολής τελών χαρτοσήμου, αλλά εξακολουθεί να συνιστά πράξη υπαγόμενη στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Συνεπώς, αχρεωστήτως καταβλήθηκε ποσό 172.800,99€ για το έτος 2018, 57.707,22 € για το έτος 2019 και 165.409,57€ για το έτος 2020, ήτοι συνολικού ποσού 395.917,78€, για το σύνολο των τριών ετών, το οποίο και πρέπει να επιστραφεί στην προσφεύγουσα.

7. Το συνολικά καταβληθέν ποσό τελών χαρτοσήμου θα πρέπει να της επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα και νομιμοτόκως, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., την ΔΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013 και τη ΣΤΕ 686/2020, με τόκο που θα υπολογιστεί σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από την ημερομηνία κατά την οποία οι καταβολές τους κατέστησαν αχρεωστήτες τα επίμαχα ποσά.

Επειδή, ως προς τα τέλη χαρτοσήμου αναφέρονται τα εξής:

Κ.Ν.Τ.Χ.

«Άρθρο 14

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.

Άρθρο 15

Εις το κατά την παράγραφαν 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. [...]

5. γ) Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσις δι αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους

λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.

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 διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των ευρώ 73,37. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου 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) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

«ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ» (ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΑΠΤΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΔΑΝΕΙΑ ΑΥΤΑ του κ. Παναγιώτη Θ. Ρέππα, τ. Προϊσταμένου της Δ/νσης Φορολογίας Συναλλαγών και του Τμήματος Χαρτοσήμου του Υπουργείου Οικονομικών)

Α) Περί δανείων

1. Έννοια δανείου.

Δάνειο είναι η σύμβαση, δυνάμει της οποίας ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει, κατά κυριότητα, στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, τα οποία ο οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή στον συμφωνηθέντα τόπο και χρόνο (άρθρα 806-809 Α.Κ.). Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση τυπική, αιτιώδης, ενοχική και αυστηρά ετεροβαρής.

2. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου....

Β) Περί τόκων

1. Έννοια τόκου.

Τόκος είναι ποσότητα χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων, την οποία δικαιούται να απαιτήσει ο δανειστής από τον οφειλέτη, ως αντάλλαγμα της στέρησης της απόλαυσης χρημάτων ή ομοίων αντικαταστατών πραγμάτων (κεφάλαιο), για ορισμένο χρόνο, με βάση σταθερό μέτρο (επιτόκιο), που προσδιορίζεται από τον νόμο ή τη δικαιοπραξία. Ο τόκος διακρίνεται, εκτός άλλων, και:

α. Σε τόκο δικαιοπρακτικό (άρθρο 293 παρ. 1 Α.Κ.), δηλαδή σε τόκο, που απορρέει από δικαιοπραξία, όπως λ.χ. από σύμβαση (συμβατικός τόκος) (π.χ. από δάνειο) και

β. Σε τόκο υπερημερίας (άρθρο 293 παρ. 2 Α.Κ.), ήτοι σε τόκο, ο οποίος οφείλεται σε υπερημερία του οφειλέτη χρηματικού μόνο χρέους, δηλαδή σε υπαιτιότητα αυτού, για την μη έγκαιρη καταβολή του χρέους στον δανειστή. Ο τόκος αυτός προϋποθέτει όχληση του

οφειλέτη εκ μέρους του δανειστή και πταίσμα του οφειλέτη (Α.Π. 449/1957, Εφ. Αθ. 302/1958).

2. Γνωρίσματα του τόκου.

Αυτά συνοψίζονται στα εξής:

α. Ο τόκος προϋποθέτει κεφάλαιο, δηλαδή, μεγαλύτερη ποσότητα χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων.

β. Ο τόκος, ως μέγεθος (ως ποσότητα) και ως παροχή, είναι ανάλογος και ομοειδής με το κεφάλαιο. Έτσι, αν, για παράδειγμα, το κεφάλαιο συνίσταται σε χρήματα, και οι τόκοι θα συνίστανται επίσης σε χρήματα (Εφ. Κρητ. 76/1973).

γ. Ο τόκος είναι παρεπόμενη υποχρέωση, δηλαδή έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα, επειδή προϋποθέτει την ύπαρξη κυρίας οφειλής. Αν όμως οι τόκοι έχουν γίνει δεδουλευμένοι, τότε η ενοχή εκ τόκων είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής και η ικανοποίηση της απαίτησης, για τους τόκους, που έχουν παραχθεί, μπορεί να επιδιωχθεί και με αυτοτελή αγωγή.

Επίσης, αυτοτελώς μπορεί να εκχωρηθεί και η σχετική απαίτηση εκ τόκων (Εφ. Πατρ. 66/1960). Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να τονισθεί, ότι ο τόκος δεν αποτελεί «παρεπόμενο σύμφωνο», όπως είναι η υποθήκη, το ενέχυρο, η εγγύηση κ.λπ., γιατί τα παρεπόμενα σύμφωνα συνάπτονται προς ασφάλεια κάποιας κυρίας σύμβασης, εξαρτώμενα αμέσως από την τύχη αυτής, πράγμα που δεν συμβαίνει επί των τόκων, επί των οποίων η ενοχή, όπως προαναφέρθηκε, είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής.

II. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ

A) Επί δανείων

Για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείων εν γένει απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων:

α. Η σύμβαση του δανείου να καταρτίζεται εγγράφως. Ως έγγραφο δε θεωρείται και η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.Τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.).

β. Σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως ή περί του δανείου αυτού δεν έγινε εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα, στο οικείο τέλος χαρτοσήμου θα υποβληθεί η, περί του δανείου αυτού, εκδιδόμενη στην Ελλάδα σχετική εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., Σ.Τ.Ε. 3914/1977).

γ. Εάν η σύμβαση του δανείου καταρτίσθηκε στην αλλοδαπή, αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα μόνο εφόσον η εν λόγω δανειακή σύμβαση έχει υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα. Και υποχρέωση δε εκτελεστέα στην Ελλάδα υπάρχει όταν η καταβολή των χρημάτων (δηλαδή του προϊόντος του δανείου) στον οφειλέτη, εκ μέρους του δανειστή, έγινε στην Ελλάδα (άρθρο 8 παρ. 1 Κ.Τ.Χ., Σ.Τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981).

B) Επί τόκων

Για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί των απορρεόντων εκ δανείου τόκων, απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων:

α. Οι τόκοι να κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

β. Να λαμβάνει χώρα εξόφληση των τόκων (Σ.Τ.Ε. 4877/1986), και τούτο γιατί το τέλος χαρτοσήμου επί των συμφωνηθέντων τόκων οφείλεται όχι κατά τον χρόνο σύναψης της δανειακής σύμβασης, αλλά κατά τον χρόνο της εξόφλησης αυτών (Πρβλ. Σ.Τ.Ε. 1050/1971, 580/1983, 58/1984, 2394/1984, 848/1984, κ.λπ.). Ως εξόφληση δε των τόκων θεωρείται

και η πίστωση αυτών στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Σ.τ.Ε. 58/1984, 2151/1984, κ.λπ.).

γ. Η εξόφληση των τόκων να γίνεται στην Ελλάδα (Σ.τ.Ε. 2151/1984). Εάν, συνεπώς, η εξόφληση των τόκων γίνεται στην αλλοδαπή, αυτή δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν περί αυτής έχει γίνει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, σχετική εγγραφή στα βιβλία του καταβάλλοντος αυτούς οφειλέτη επιτηδευματία στην Ελλάδα (Σ.τ.Ε. 1050/1971, 580/1983, 2151/1984, 974/1986, 1236/1986, 1246/1992, κ.λπ.).».

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 σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Απαλλάσσονται από το φόρο: [...] κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις: [...] β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα...».

Επειδή, με πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2163/2020 & ΣτΕ 2323/2020) κρίθηκε ότι:

«.....7. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου περιλαμβάνεται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων (του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας και της αντίστοιχης διάταξης) του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας, πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ'. Ειδικότερα, η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου (κεφαλαίου) καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ αποφάσεις της 11-7-1996, Regie Dauphinoise, C-306/94 σκ. 16-17, της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 26, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 65, 69, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 38). Περαιτέρω, για να μπορεί η δραστηριότητα διάθεσης κεφαλαίων σε τρίτον να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, την οποία αφορά το άρθρο 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας, συνιστάμενη στην εκμετάλλευση

του κεφαλαίου αυτού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων, είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να μην ασκείται ευκαιριακά και μόνο, ούτε να περιορίζεται στη διαχείριση των επενδύσεων, όπως θα το έπραττε ένας ιδιώτης επενδυτής, αλλά να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού στόχου, χαρακτηριζόμενου ιδίως από τη βούληση κερδοφορίας των επενδυθέντων κεφαλαίων. Έτσι, μια επιχείρηση ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, όταν χρησιμοποιεί κεφάλαια που αποτελούν μέρος των περιουσιακών της στοιχείων για να παράσχει υπηρεσίες συνιστώσες οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των άρθρων 4 παρ. 1 και 2 της Έκτης Οδηγίας, όπως η χορήγηση (από μητρική επιχείρηση) αμειβόμενων δανείων (σε θυγατρική αυτής), ανεξάρτητα από το αν τα δάνεια χορηγούνται ως οικονομική στήριξη ή ως τοποθετήσεις πλεονασμάτων σε ρευστό ή για άλλους λόγους (πρβλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14-11-2000, *Floridienne & Berginvest*, C-142/99 σκ. 27-28, της 29-4-2004, *EDM*, C-77/01 σκ. 67-68). Εξάλλου, όταν πρόκειται για πρόσωπα που υπόκεινται ήδη σε φ.π.α. για τις κύριες οικονομικές δραστηριότητές τους, δεν θα ήταν σύμφωνη με τον σκοπό ιδίως της απλής και όσο το δυνατόν γενικότερης είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας η ερμηνεία του άρθρου 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας που θα δεχόταν ότι η έννοια «οικονομική δραστηριότητα», η οποία χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, δεν καλύπτει μια δραστηριότητα που, μολονότι ασκείται μόνο ευκαιριακά, εμπίπτει στον γενικό ορισμό που δίδει στην έννοια αυτή το άρθρο 4 παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας και ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το οποίο ασκεί επίσης, σε μόνιμη βάση, μια άλλη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της Έκτης Οδηγίας (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 13-6-2013, *Kostov*, C-62/12, σκ. 30, της 17-10-2019, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17 σκ. 24). Τέλος, πράξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας συνιστούν οι συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων συλλήβδην και όχι μόνον (κατά τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 44/1987 «Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας») οι τόκοι (πρβλ. υπαγωγική σκέψη 5 των ΣΤΕ 3928/1996, 3727/1998), οι οποίοι απορρέουν από αυτές και αποτελούν, όπως προαναφέρεται, την αμοιβή εκείνου που χορηγεί το δάνειο για τη διάθεση του κεφαλαίου σε τρίτον και, ως εκ τούτου, την κατ' άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντιπαροχή, η οποία λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία. Συνεπώς, το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., καθ' ο μέρος επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, καταργήθηκε από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986, διότι κατά τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης αυτής καταργήθηκαν οι «διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις» του άρθρου 2 του τελευταίου νόμου. Η διατύπωση εξάλλου της διάταξης του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 τυγχάνει αδιάσπικτη, ήτοι δεν διακρίνει ούτε μεταξύ πράξης και εσόδων (παρότι η σχετική διάκριση, ειδικώς μάλιστα των συμβάσεων δανείων και των εσόδων αυτών, ήταν γνωστή στον νομοθέτη, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση και τις ρυθμίσεις του ν. 1676/1986 «Για τον ορισμό των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και τη ρύθμιση άλλων θεμάτων», Α' 24/29-12-1986), ούτε μεταξύ έγγραφης κατάρτισης της σύμβασης δανείου και παροχής της υπηρεσίας καθεαυτής. Τα ανωτέρω, δε, ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η εν λόγω (ρητή και αδιάσπικτη) πρόβλεψη εχώρησε πέραν της κατά το άρθρο 33 της Έκτης Οδηγίας απαγόρευσης διατήρησης σε ισχύ από κράτος-μέλος φόρων, δικαιωμάτων και τελών μόνον εφόσον αυτά μπορούν να εξομοιωθούν προς φόρο κύκλου εργασιών, εμφανίζουν δηλαδή, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν, τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του

Φ.Π.Α. [α) γενική εφαρμογή του Φ.Π.Α. επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, β) καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, γ) είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, δ) έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή] (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ, αποφάσεις της 17-9-1997, Fadenza Publica, C-130/96, σκ. 13-15, της 3-10-2006, Banca Pololare di Cremona, C-475/03, σκ. 27 επ., της 7-8-2018, Viking Motors κ.λπ., C-475/17, σκ. 37 επ., ΣτΕ Ολομ. 2469-2471/2008 κ.ά.).

[...]

9. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έσφαλε κατά την ερμηνεία των άρθρων 2 παρ. 1, 8 παρ. 1, 19 παρ. 1, 22 παρ. 1 περ. κγ' και 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α. (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 13 παρ. Β περ. δ. υποπερ. 1 της Έκτης Οδηγίας). Υποστηρίζεται ειδικότερα ότι η, όπως εν προκειμένω, χορήγηση έντοκων δανείων από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, υποκείμενο σε φ.π.α. πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τυχόν ευκαιριακό χαρακτήρα και τον σκοπό της, αποτελεί παροχή υπηρεσίας από επαχθή αιτία, υπαγόμενη (εξ ου και απαλλασσόμενη του φ.π.α.) ως τέτοια και όχι μόνο ως προς το αντάλλαγμα της (τόκο) στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. (καίτοι απαλλασσόμενη από αυτόν), και επομένως τα τέλη χαρτοσήμου επί των σχετικών συμβάσεων έχουν καταργηθεί κατ' άρθρο 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α.. Τα ανωτέρω, κατά την αναιρεσείουσα, δέχθηκε και η αναιρεσιβαλλόμενη, έσφαλε, όμως, στο μέτρο που έκρινε ότι η απαλλαγή της χορήγησης πιστώσεων αφορά στο πρόσωπο που χορηγεί και όχι στο πρόσωπο που λαμβάνει την πίστωση· τούτο, διότι ο φ.π.α. βαρύνει τη συναλλαγή και καταβάλλεται από τον λήπτη της υπηρεσίας και δεν βαρύνει το απλώς υπόχρεο σε απόδοσή του πρόσωπο, οι δε διατάξεις της νομοθεσίας περί φ.π.α. σε περίπτωση συναλλαγής υποκείμενης σε αυτόν εφαρμόζονται για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη. Άλλωστε, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι αυτές δεν εφαρμόζονται για τον δανειζόμενο, η υπαγωγή του δανείου σε τέλη χαρτοσήμου, τα οποία επιβάλλονται στη συναλλαγή και όχι στα πρόσωπα, θα ήταν και πάλι αντίθετη στο άρθρο 63 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι η πληττόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης είναι αντίθετη προς τις αποφάσεις ΣτΕ 3928/1996, 3929/1996 και 3727/1998, με τις οποίες, κατά την αναιρεσείουσα, κρίθηκε ότι η παροχή πίστωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. και, συνεπώς, δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 (ήδη άρθρο 63 Κώδικα Φ.Π.Α.), άλλως ότι επί του τιθέμενου με τον λόγο αναιρέσεως νομικού ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος, καθόσον οι προαναφερόμενες αποφάσεις (πλην της ΣτΕ 3929/1996, η οποία αφορά σε όλως διάφορο ζήτημα) έκριναν επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 8 του Κ.Ν.Τ.Χ. σε παροχή πίστωσης σε ανοικτό λογαριασμό και όχι επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 1 περ. α του Κ.Ν.Τ.Χ. σε σύμβαση έντοκου χρηματικού δανείου. Συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτός. Περαιτέρω, η πληττόμενη κρίση του διοικητικού εφετείου δεν είναι νόμιμη, διότι, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη

σκέψη 7, με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ. α του Κ.Ν.Τ.Χ. κατά το μέρος που επιβάλλουν τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, ανεξαρτήτως δε της ορθότητας ή μη της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης (ότι οι κρίσιμες απαλλακτικές διατάξεις αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν και όχι εκείνα που λαμβάνουν τις πιστώσεις, άρα της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης) περί των επωφελούμενων της απαλλαγής προσώπων, τούτο είναι αδιάφορο από την εξεταζόμενη άποψη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση, η έρευνα των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει, και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος αυτής, με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσεύουσας.....».

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 το άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000 «στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.».

Επειδή, εν προκειμένω, α) με τις υπ' αριθ. δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου η προσφεύγουσα απέδωσε συνολικό ποσό τελών ύψους 172.800,99 € για το έτος 2018, το οποίο αναλύεται ως ποσοστό 1% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί αυτού) επί αξίας 14.400.082,73€ β) με τις υπ' αριθ. δηλώσεις απόδοσης τελών

χαρτοσήμου η προσφεύγουσα απέδωσε συνολικό ποσό τελών ύψους 57.707,22€ για το έτος 2019, το οποίο αναλύεται ως ποσοστό 1% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί αυτού) επί αξίας 4.808.935,38 € και γ) με τις υπ' αριθ. δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου η προσφεύγουσα απέδωσε συνολικό ποσό τελών ύψους 165.409,57 € για το έτος 2020, το οποίο αναλύεται ως ποσοστό 1% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί αυτού) επί αξίας 13.784.131,36 €.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την υπ' αριθ. αίτηση τροποποίησης- ανάκλησης των ανωτέρω αρχικών δηλώσεων αποδόσεων τελών χαρτοσήμου, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή των ως άνω αποδοθέντων ποσών με την αιτιολογία ότι αυτά αφορούσαν σε έντοκα δάνεια στο πλαίσιο χορήγησης πίστωσης μέσω σύμβασης cash pooling μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης ισπανικής εταιρείας, στην οποία αναφέρεται ότι πρόκειται για έντοκο δάνειο και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι Αποφάσεις υπ' αριθ. 2163/2020 και 2323/2020 του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του ανωτέρω αιτήματος, την αποδοχή αυτού και την επιστροφή των ως άνω ποσών τελών χαρτοσήμου επαναλαμβάνοντας τον ισχυρισμό ότι πρόκειται για έντοκο δάνειο στο πλαίσιο χορήγησης πίστωσης μέσω σύμβασης cash pooling μεταξύ της ίδιας και της συνδεδεμένης ισπανικής εταιρείας Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει την από 4.1.2015 Σύμβαση Χρηματοδότησης και καρτέλες λογιστικών εγγραφών. Ωστόσο από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ότι οι επίμαχες δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου αφορούν ποσά που αποδόθηκαν βάσει της επικαλούμενης σύμβασης cash pooling καθώς και η ίδια η προσφεύγουσα επιχείρησε να αντιμετωπίσει τις επίμαχες συναλλαγές ως ταμειακή διευκόλυνση και υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου με ποσοστό 1% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί αυτού), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ., και όχι 2% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί αυτού), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., για τις περιπτώσεις δανείων, ενώ ούτε και από τις καρτέλες του λογαριασμού που προσκομίσθηκαν δεν προκύπτουν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες δηλώσεις αφορούν σε cash pooling καθώς δεν προσκομίσθηκαν οι σχετικές καρτέλες του λογαριασμού 53 ώστε να προκύπτουν τα ποσά που επικαλείται η προσφεύγουσα ότι χαρτοσημάνθηκαν στο πλαίσιο της επίμαχης σύμβασης. Συμπληρωματικά αναφέρουμε ότι το παράρτημα II της προσκομισθείσας σύμβασης με τίτλο «επιτόκιο που συμφωνήθηκε μεταξύ εταιρειών και εφαρμόζεται στην πράξη» είναι κενό κι επομένως δεν προκύπτει το έντοκο αυτής.

Επειδή βάσει των ως άνω πραγματικών περιστατικών η προσφεύγουσα αβάσιμα ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση έχουν εφαρμογή οι Αποφάσεις υπ' αριθ. 2163/2020 και 2323/2020 του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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.