ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Ως προς το καταλογιζόμενο ποσό της τελευταίας σελίδας, στο ορθό 10.439,48 €

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

Καλλιθέα 19 / 01 / 2015

Αριθμός Απόφασης 61

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
   α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
   β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
   γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
   δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από **07/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία **....., με ΑΦΜ .....**, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες γραφείων Εύρεσης Προσωρινής Απασχόλησης, που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού ....., κατά των υπ' αριθμ. **...../30-09-2014** και **...../30-09-2014** Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010–31/12/2010 και 01/01/2011–31/12/2011 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ. **...../30-09-2014** και **...../30-09-2014** Οριστικές Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικών περιόδων 01/01/10 - 31/12/10 και 01/01/11 - 31/12/11 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 30/09/2014 οικεία έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 12/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **07/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **….. ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία **……**, με **ΑΦΜ ……**, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες γραφείων Εύρεσης Προσωρινής Απασχόλησης, που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού ……, **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. ……/16-10-13 εντολή πλήρους ελέγχου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος φορολογίας Χαρτοσήμου από τις υπαλλήλους …… και ……, οι οποίες συνέταξαν την από 24/09/2014 έκθεση πλήρους ελέγχου φορολογίας τελών χαρτοσήμου (η οποία υπεγράφη από την προϊσταμένη του ΚΕΜΕΕΠ στις 30/09/2014), από την οποία προέκυψε ότι:

α) Κατέβαλε ως χρηματικές διευκολύνσεις στη θυγατρική της επιχείρηση ……. στη χρήση 2010, το συνολικό ποσό των 2.403.157,78 €, το οποίο εμφανίζεται στο λογαριασμό 33.11.0001. Για το ποσό αυτό δεν υπέβαλε δηλώσεις και δεν απέδωσε τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου και την εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο, τα οποία προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ποσό των 24.031,58 € και 4.806,32 € αντίστοιχα.

β) Συνήψε την από 10/06/2009 δανειακή σύμβαση με την εταιρεία του ομίλου ……, η οποία υπεγράφη **στην αλλοδαπή** και τα χρήματα του δανείου καταθέτονταν σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην ……., από τις κινήσεις του οποίου προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός τηρήθηκε μόνο για την εξυπηρέτηση του δανείου, πλην μιας περίπτωσης που αφορά εξόφληση υποχρεώσεων της στο εξωτερικό. Το προϊόν του δανείου βρισκόταν στη διάθεσή της στην Ελλάδα εντός ολίγων ημερών από την ημερομηνία που καταβλήθηκε στο εξωτερικό, και συνεπώς η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η μεσολάβηση δε αυτή αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση <u>δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό και για το λόγο αυτό υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου</u>, τα οποία υπολογίστηκαν από τον έλεγχο ως ακολούθως:

Για τη χρήση **2010**:	Ληφθέν δάνειο ποσού		772.910,00 €	
	- ποσά για εξόφλ. υποχρεώσεων		<u>73.256,15 €</u>	Υπόλοιπο: 699.653,85 €
	Τέλη χαρτοσήμου	699.653,85 x 2%	13.993,08 €	
	ΟΓΑ χαρτοσήμου	13.993,08 x 20%	2.798,62 €	Σύνολο **16.791,70 €**

Για τη χρήση **2011**:	Ληφθέν δάνειο ποσού		299.970,00 €	
	- ποσά για εξόφλ. υποχρεώσεων		<u>61.625,96 €</u>	Υπόλοιπο: 238.344,04 €
	Τέλη χαρτοσήμου	238.344,04 x 2%	4.766,88 €	
	ΟΓΑ χαρτοσήμου	13.993,08 x 20%	953,38 €	Σύνολο **5.720,26 €**

Ακολούθως εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. **……./30-09-14** και **……./30-09-14** Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, με τις οποίες καταλογίστηκαν:

- Για τη χρήση 2010 τέλη χαρτοσήμου 38.024,67 €, ΟΓΑ χαρ/μου 7.604,94 €, προσαύξηση χαρτοσήμου 45.521,60 €, προσαύξηση ΟΓΑ χαρ/μου 9.104,33 €. Ήτοι συνολικό καταλογισθέν ποσό **100.255,54 €** [Α.Χ.Κ ……/20-10-14] και
- Για τη χρήση 2011 τέλη χαρτοσήμου 4.766,88 €, ΟΓΑ χαρ/μου 953,38 €, προσαύξηση χαρτοσήμου 3.932,68 €, προσαύξηση ΟΓΑ χαρ/μου 786,54 €. Ήτοι συνολικό καταλογισθέν ποσό **10.439,48 €** [Α.Χ.Κ ……/20-10-14].

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, μόνο κατά το μέρος αυτών που αφορούν τα τέλη χαρτοσήμου του δανειακού λογαριασμού, ήτοι για την υπ' αριθμ. **...../2014** Πράξη το ποσό των **36.941,72 €** και για την υπ' αριθμ. **...../2014** πράξη το ποσό των **10.439,48 €**, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

i. Ότι η σύμβαση του δανείου καταρτίστηκε και υπεγράφη στην αλλοδαπή, η καταβολή του δανείου έγινε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή και καμιά επιρροή δεν ασκεί σχετικά με την κρίση για τον τόπο εκτέλεσης του δανείου το γεγονός ότι σε σύντομο χρονικό διάστημα το ποσό του δανείου μεταφέρθηκε σε ελληνικό τραπεζικό λογαριασμό.
ii. Ότι σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν ο υπό κρίση δανειακός λογαριασμός δεν υπόκεινται εν γένει σε τέλος χαρτοσήμου, καθώς ως σύμβαση παροχής πίστωσης, υπόκειται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και συνεπώς απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 8 § 1** του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου [Ν.Δ 28-7-1931, φ. 239 Α'] ορίζεται ότι: *«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) ... β)...».*
Με τις διατάξεις του **άρθρου 15 § 1α** του ίδιου Κώδικα ορίζεται, ότι: «*Εις το κατά την παρ. 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος (2%) υπόκεινται: Πάσα συμβασις, οιουδήποτε αντικειμένου συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε ... μεταξύ ... εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου και ανωνύμου εταιρείας 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».*
Εξάλλου, 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 κείμενη στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστέες 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.*
Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων, ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη, με την γνωμοδότησή της 676/89, 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 § 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 εμπράγμα-*

του 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 § 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβέννυται υποχρέωσή του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται ή πραγματούται η «εκτέλεση» υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα, συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης»*.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι, σε περίπτωση συμβάσεως συναφθείσης στην αλλοδαπή, για την οποία διενεργήθηκε σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, περιλαμβάνουσα 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 <u>ή υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα</u>. (ΣτΕ 3150/1994).

Επειδή, κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων του ΚΝΤΧ, 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 (βλ. ΣτΕ 3639/2013, πρβλ. και ΣτΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη της την από 30.06.2005 αρχική Σύμβαση Δανείου Εξυπηρέτησης προς την προσφεύγουσα ποσού ύψους 3.000.000 € η οποία υπογράφηκε στην αλλοδαπή καθώς και την από 22.09.2009 Σύμβαση Εκχώρησης του ως άνω Δανείου Εξυπηρέτησης, με την οποία μεταβιβάστηκε στην ….. η υποχρέωση καταβολής στην ελληνική εταιρεία του υπόλοιπου δανειακού κεφαλαίου ποσού ύψους 934.102,54 € (μέρος του αρχικού συνολικού ποσού του δανείου ύψους 3.000.000 Ευρώ), η οποία υπογράφηκε επίσης στην αλλοδαπή, κατέληξε στο ακόλουθο συμπέρασμα: «<u>Από τα στοιχεία που επεδείχθησαν στον έλεγχο προκύπτει ότι η εν λόγω δανειακή σύμβαση υπεγράφη στο εξωτερικό και τα χρήματα κατατίθεντο σε τραπεζικό λογαριασμό στην ….., από τις κινήσεις του οποίου προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός τηρήθηκε μόνο για την εξυπηρέτηση του δανείου, πλην μίας περίπτωσης που αφορά εξόφληση υποχρεώσεων της στο εξωτερικό. Το προϊόν του δανείου βρισκόταν στη διάθεσή της στην Ελλάδα εντός ολίγων ημερών από την ημερομηνία που καταβλήθηκε στο εξωτερικό, και συνεπώς η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σα να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η μεσολάβηση δε αυτή αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό και για το λόγο αυτό υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου</u>.»

Ωστόσο, **η προσφεύγουσα ισχυρίζεται** ότι η ως άνω κρίση του ελέγχου δεν ευσταθεί και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί, καθόσον σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 § 1 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, της ΠΟΛ 1027/1990, καθώς και της άποψης που έχει εκφράσει η θεωρία (βλ. Ρέππας ΔΦΝ 2009, 625 με την οποία σχολιάζεται η υπ' αριθμ. ……./2006 Απόφαση του ΔΠΑ), συνάγεται ότι: Ένα δάνειο, που συνάπτεται στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο, <u>δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, εφόσον και η εκτέλεση του δανείου αυτού γίνει, επίσης, στην αλλοδαπή</u>. **<u>Εκτέλεση</u>**, δε, **του δανείου αυτού στην αλλοδαπή** <u>υπάρχει όταν και η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνει στην αλ-</u>

λοδαπή, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας περί καταρτίσεως της δανειακής σύμβασης στην αλλοδαπή. Παράδοση, δε, του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην αλλοδαπή συντελείται όταν το δάνεισμα (προϊόν δανείου): (α) παραδίδεται από τον αλλοδαπό δανειστή στον οφειλέτη ή στον εκπρόσωπό του στην αλλοδαπή, ή (β) καταβάλλεται από τον αλλοδαπό δανειστή στην αλλοδαπή, δια καταθέσεως αυτού (του δανείσματος) σε λογαριασμό του οφειλέτη, τον οποίο αυτός (οφειλέτης) έχει ανοίξει σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή,…. και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο ισχυρισμός του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ότι το παραπάνω δάνειο της ελληνικής οφειλέτριας εταιρείας υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα, ως δάνειο εκτελούμενο στην Ελλάδα, εκ μόνου του λόγου, ότι η αλλοδαπή τράπεζα είχε υποχρέωση να εμβάσει στην ελληνική εταιρεία στην Ελλάδα το ποσό του δανείου από τον τραπεζικό της λογαριασμό την ίδια ημέρα, που έγινε και η κατάθεση του ποσού του δανείου στον εν λόγω λογαριασμό από τη δανείστρια αλλοδαπή εταιρεία, στερείται, κατά τη γνώμη μας, παντελώς νομικού ερείσματος, γιατί άλλη πράξη είναι η χορήγηση του δανείου εκ μέρους του δανειστή, δια καταθέσεως του ποσού του δανείου σε τραπεζικό λογαριασμό του οφειλέτη στην αλλοδαπή, και άλλη πράξη είναι η περαιτέρω αποστολή του ποσού του εν λόγω δανείου στον οφειλέτη δι' ενεργειών της αλλοδαπής τράπεζας, στην οποία ανοίχθηκε ο σχετικός τραπεζικός λογαριασμός. Το γεγονός, ότι και οι δύο πράξεις (χορήγηση δανείου-αποστολή δανείου) έγιναν την ίδια ημέρα, δεν ασκεί, στην προκειμένη περίπτωση, καμιά επιρροή από πλευράς τελών χαρτοσήμου, γιατί πέραν του ότι κάτι τέτοιο είναι σύνηθες σήμερα στην συναλλακτική (ηλεκτρονική μάλιστα) τραπεζική πρακτική, εκείνο, που ενδιαφέρει, από πλευράς τελών χαρτοσήμου, ως προς την οφειλή ή μη τελών χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, είναι το που έλαβε χώρα η εκτέλεση (χορήγηση) του δανείου αυτού. Και εκτέλεση (χορήγηση) του δανείου αυτού, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, θεωρείται, ότι έλαβε χώρα στην αλλοδαπή,… συνέπεια, δε, τούτου είναι και η μη οφειλή τέλους χαρτοσήμου επί του συναφθέντος και εκτελεσθέντος στην αλλοδαπή ως άνω δανείου.
Στην υπ' αριθμ. …./2006 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ασκήθηκε αναίρεση και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΣτΕ 124/2014 τμήμα Β'** Απόφαση (ΔΦΟΡΝ 2014/658).
Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του ΣτΕ, η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η μεσολάβηση δε αυτή αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό και, για το λόγο αυτό, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις έλαβε διάφορα ποσά σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις δανείων που είχε υπογράψει με λοιπές εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό, όπως αναλυτικά αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, που αρχικά κατατίθεντο σε λογαριασμό της στην τράπεζα …… στην ….., απ' όπου μέσα σε διάστημα ολίγων ημερών μεταφέρονταν σε τραπεζικό λογαριασμό της στην Ελλάδα, προκύπτει ότι ο λογαριασμός της προσφεύγουσας στην …… τηρήθηκε μόνο για την εξυπηρέτηση του δανείου, (πλην μιας περίπτωσης που εξοφλήθηκε υποχρέωσή της στο εξωτερικό) και **το προϊόν του δανείου βρισκόταν στη διάθεσή της στην Ελλάδα** εντός ολίγων ημερών από την ημερομηνία που καταβλήθηκε στο εξωτερικό, και συνεπώς η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η μεσολάβηση δε αυτή αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό και για το λόγο αυτό υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (ΣτΕ 124/2014).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **8** του **Κ.Ν.Τ.Χ** (Π.Δ από 28/07/1931) – [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931] 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 μεν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται διά του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα είς 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 Αίγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφ' όσον προσάγονται ενώπιον δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής.
2. Παν άλλο έγγραφον, έχον αντικείμενον διάφορον του των εγγράφων της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, συντασσόμενον εν τη αλλοδαπή υπόκεινται εις το κατά το άρθρο 24 § 6 του παρόντος νόμου τέλος, εάν προσαχθή ενώπιον των ελληνικών δικαστηρίων ή πάσης άλλης του κράτους αρχής. Η διάταξις της παρ. 6 άρθρ. 24 περιελήφθη εις την παρ. 5 του αυτού άρθρου ως τούτο αντικατεστάθη δια του ν. 2246/52 κατωτ. αριθ. 65.
3. Εις τας περιπτώσεις του εδ. β' της ανωτέρω παρ. 1 και της παρ. 2, το κινητόν επίσημα επικολλάται και διαγράφεται υπό του προσάγοντος το έγγραφον.
Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **14** του **Κ.Ν.Τ.Χ** ορίζεται ότι **«**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 τις διατάξεις του άρθρου **15 § 1** περίπτωση α' του **Κ.Ν.Τ.Χ** ορίζεται ότι «Εις το κατά την παράγρ. 1 του προηγουμένου άρθρ. 14 τέλος υπόκεινται: 1.α. Πάσα σύμβασις, οιουδήποτε 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»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 2 § 1** περίπτωση **α** του **Ν.2859/2000** [ΦΕΚ Α' 248/07-11-00] ορίζεται ότι αντικείμενο του φόρου είναι «η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από <u>υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα</u>»,
Δηλαδή για να ενταχθεί μία πράξη στην ανωτέρω διάταξη πρέπει να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις: α) η πραγματοποίηση των πράξεων αυτών με αντάλλαγμα β) να πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και γ) να πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα. Δεν αρκεί λοιπόν οι πράξεις αυτές να γίνονται από υποκείμενο στο φόρο, <u>αλλά πρέπει να ενεργούνται στα πλαίσια του σκοπού και του αντικειμένου εργασίας της επιχείρησης</u>.
Επειδή η προσφεύγουσα έχει ως αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες εύρεσης προσωρινής απασχόλησης και η επικαλούμενη από μέρους της εν λόγω πράξη, «ως χορήγηση πίστωσης» (ακόμη και αν η εν λόγω σύμβαση, εσφαλμένα θεωρηθεί ως χορήγηση πίστωσης, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), *δεν ανάγεται στο πλαίσιο της επαγγελματικής της δραστηριότητας* καθότι ούτε Τράπεζα είναι, ούτε Πιστωτικό Ίδρυμα ή Πιστωτικός Οργανισμός, ούτως *ώστε η χορήγηση πιστώσεως από αυτή να αποτελεί κύρια δραστηριότητά της*, όπως αυτό καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2076/92, ούτε έχει χορηγηθεί σε αυτήν ειδική άδεια της Τραπέζης της Ελλάδος όπως αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις της περιπτώσεως α' της παραγράφου 2 του άρθρου 38 του Ν. 2937/2001, πρόκειται δε *για ευκαιριακή δραστηριότητα* και συνεπώς δεν ενεργεί ως υποκείμενη του φόρου για την εν λόγω πράξη, για να υπαχθεί

στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000 για να τύχει της απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως κγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Επειδή η διάταξη του άρθρου **63 § 1 περ. β του κώδικα Φ.Π.Α**., που κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α΄), με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, γιατί η ανωτέρω σύμβαση, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου, είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις συμβάσεις πώλησης εμπορευμάτων - υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η δε ελεγχόμενη κατά τη πράξη αυτή, δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο η οποία εν συνεχεία θα απαλλαγεί από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, καθότι δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας, ούτε υπάρχει εμπορική συνεργασία μεταξύ αυτής και της αντισυμβαλλόμενης συγγενούς εταιρείας για να αποτελεί παρεπόμενο σύμφωνο.

Επειδή από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου σε σχέση με τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι στην προκείμενη περίπτωση η δανειακή σύμβαση έγινε στην αλλοδαπή και η εκτέλεσή της θεωρείται ότι έγινε στην Ελλάδα, καθόσον είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 1 § 1** περίπτωση **γ** του **Ν.2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] ορίζεται ότι «αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: .... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας της δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 2 § 4** περίπτωση **β** του **Ν.2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] ορίζεται ότι «τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: .... β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/09/2014 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **07/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **..... ενδικοφανούς προσφυγής** στο σύνολό της και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. **...../30-09-2014** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 01/01/10-31/12/10

<u>Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:</u>

Μετά από τα παραπάνω, η υποκείμενη σε αξία χαρτόσημο με βάση την παρούσα διαμορφώνονται ως εξής:

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	0,00 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει φύλου ελέγχου	3.102.811,63 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	3.102.811,63 €

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

Διαφορά χαρτοσήμου (ως η υπ' αριθμ. ……/30-09-14 Πράξη χαρτοσήμου)	38.024,67 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου (ως η υπ' αριθμ. ……../30-09-14 Πράξη χαρ/μου)	7.604,94 €
Προσαύξηση χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας (ως η υπ' αριθ. ……/30-09-14 Πράξη χαρτοσήμου)	45.521,60 €
Προσαύξηση ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας (ως η υπ' αριθ. ……/30-09-14 Πράξη χαρτοσήμου)	9.104,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**100.255,54 €**

2) της υπ' αριθμ. **……/30-09-2014** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 01/01/11-31/12/11

<u>Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:</u>

Μετά από τα παραπάνω, η υποκείμενη σε αξία χαρτόσημο με βάση την παρούσα διαμορφώνονται ως εξής:

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	794.000,00 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει φύλου ελέγχου	1.032.344,04 €
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	1.032.344,04 €

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

Διαφορά χαρτοσήμου (ως η υπ' αριθμ. ……/30-09-14 Πράξη χαρτοσήμου)	4.766,88 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου (ως η υπ' αριθμ. ……/30-09-14 Πράξη χαρ/μου)	953,38 €
Προσαύξηση χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας (ως η υπ' αριθ. …../30-09-14 Πράξη χαρτοσήμου)	3.932,68 €
Προσαύξηση ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας (ως η υπ' αριθ. …../30-09-14 Πράξη χαρτοσήμου)	786,54 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**10.439,48 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).