



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 30-3-2015

Αριθμός απόφασης: 1247

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210-9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

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 αριθ. 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 αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 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' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 29-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΑΦΜ, με έδρα στοοδόςκατά της υπ' αριθ./25-11-2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ./25-11-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25-11-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 26-2-2015. εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 29-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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' αρ./25-11-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών

χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2012. επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου 1.240.000,00 €, πλέον 1.276.000,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, μετά από φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου, αν και είχε σχετική υποχρέωση, όπως αναλύεται διεξοδικά στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-11-2014. έκθεση ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και επιπλέον:

Α. Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής των κρινόμενων συμβάσεων δανείων σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω υπαγωγής τους στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 παρ. 1β του νόμου 2859/2000,

Επειδή, στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ, π.δ. της 28-7-1931, Α' 239) ορίζεται, στο άρθρο 8 παρ.1, ότι «Έγγραφα έχοντα αντικείμενον ... υποχρεώσεις εκτελεστέας εν Ελλάδι], συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή..., υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη...» και στο άρθρο 15 παρ.1α ότι υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου «Πάσα σύμβασις... μεταξύ εμπορικών εταιρειών ... ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ..., εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως...», ενώ στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (Α' 131) προβλέπεται ότι «Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου ...».

Επειδή στις διατάξεις του Ν 2859/200, ορίζονται, μεταξύ άλλων, ότι

Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) 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,

Άρθρο 22. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο

...κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί

Άρθρο 63. Καταργούμενες διατάξεις και λοιπές ρυθμίσεις

1. Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

α) ...β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα.

Δε θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφαλίσσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφαλίσσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές (RACHATS) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες,

Επειδή στην με Αρ .Πρωτ: Σ.605/98 ΠΟΛ.44/17-2-1987 Α.Υ.Ο. προβλέπονται, μεταξύ άλλων , και τα εξής:

«Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα γνωρίζουμε τα εξής:

I. ΓΕΝΙΚΑ

Με τις διατάξεις του Ν. 1642/1986 εφαρμόζεται και στη Χώρα μας από 1.1.1987 το καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας. Στο φόρο αυτό έχει ενσωματωθεί, εκτός άλλων, και μεγάλο μέρος των τελών χαρτοσήμου, που καταργούνται από την ανωτέρω ημερομηνία, ενώ άλλα τέλη χαρτοσήμου θα εξακολουθήσουν να επιβάλλονται και μετά την ημερομηνία αυτή.

II. ΕΙΔΙΚΑ

Ειδικότερα, για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2 και 57 του προαναφερόμενου Ν. 1642/1986 διευκρινίζουμε τα εξής:

Α) Συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές στις οποίες θα εφαρμόζονται ή δεν θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 1642/1986 επιβάλλεται, με τις οριζόμενες στο νόμο αυτό προϋποθέσεις, φόρος προστιθέμενης αξίας:

(α) στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται στην Ελληνική Επικράτεια με επαχθή αιτία από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

(β) στην εισαγωγή αγαθών από την αλλοδαπή στην Ελληνική Επικράτεια.

Για την ερμηνεία των διατάξεων του ανωτέρω άρθρου 2 του Ν. 1642/1986, και γενικότερα για την ερμηνεία όλων των διατάξεων του εν λόγω νόμου, παραπέμπουμε στη σχετική εγκύκλιο της Υπηρεσίας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

2. Εξάλλου, με τη διάταξη της παραγράφου 1β' του άρθρου 57 του ως άνω νομού ορίζεται, ότι από την έναρξη της ισχύος του (1.1.1987) καταργούνται οι διατάξεις, που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις παραπάνω πράξεις και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα και την επιστροφή της μέσης από τέλη χαρτοσήμου επιβάρυνσης στις εξαγωγές των εγχωρίως

παραγομένων προϊόντων, με εξαίρεση τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1477/1984, σε ότι αφορούν την επιστροφή της μέσης από τέλη χαρτοσήμου επιβάρυνσης με τους συντελεστές, οι οποίοι ορίζονται στο Παράρτημα IV, στήλη 5 του νόμου αυτού.

Αντίθετα, όπως ρητά ορίζεται στη διάταξη αυτή, δεν θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών για κάθε είδους ασφαλίσσεις και επιστροφής ασφαλιστρών, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης για ασφαλίσσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής, που χορηγούνται από ασφαλιστικές εταιρείες και στις εξαγορές (RACHATS) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες.

Έτσι, σύμφωνα με την, ανωτέρω διάταξη της παραγράφου 1β' του άρθρου 57 του Ν. 1642/1986, το οποίο ισχύει από 1.1.1987, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, καταργούνται από την ίδια ως άνω ημερομηνία (1.1.1987), πλην των αναφερόμενων σ' αυτή εξαιρέσεων:

(α) οι διατάξεις, με τις οποίες είχαν επιβληθεί αναλογικά κυρίως τέλη χαρτοσήμου (περί των παγίων τελών βλέπετε κατωτέρω παράγραφο β') στις πράξεις στις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του νόμου αυτού, δηλαδή στις πράξεις που εμπίπτουν στα καθεστώ του φ.π.α. και στα παρεπόμενα σύμφωνα των πράξεων αυτών. Επομένως, για τις πράξεις αυτές και τα παρεπόμενα συμφωνά τους παύει από 1.1.1987 η επιβολή τελών χαρτοσήμου....

3. Επίσης, κρίνουμε σκόπιμο να τονίσουμε και τα εξής:

α. Η κατάργηση των τελών χαρτοσήμου από 1.1.1987 αφορά τις πράξεις του άρθρου 2 του Ν. 1642/1986 και τα παρεπόμενα σύμφωνα τους, έστω και αν για τις πράξεις αυτές δεν επιβάλλεται φ.π.α., λόγω του ότι από τις διατάξεις του νόμου αυτού προβλέπεται ρητή απαλλαγή από το φόρο του εν λόγω νόμου.

Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω:

- Αν μία σύμβαση, πράξη, σχέση και συναλλαγή υπάγεται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε ως υποκείμενη στο φόρο αυτό, είτε ως απαλλασσόμενη από το φόρο αυτό, η σύμβαση, πράξη κλπ. αυτή δεν θα υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου από 1.1.1987 και μετά.

- Αντίθετα, αν μία σύμβαση, πράξη κλπ. δεν υπάγεται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε γιατί δεν αποτελεί αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε γιατί δεν ενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στον εν λόγω φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 3 του Ν. 1642/1986 η σύμβαση, πράξη κλπ. αυτή θα εξακολουθεί να υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και μετά τη 1.1.1987.

....4 - Παρά τις ανωτέρω διευκρινίσεις, από την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (Ν 1642/1986) θα δημιουργηθούν, όπως είναι φυσικό, αμφισβητήσεις στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας χαρτοσήμου ιδίως ως προς την κατάργηση τους ή τη διατήρηση τους μετά την επιβολή από 1.1.1987 του πιο πάνω φόρου (φ.π.α.).

Για την άρση των αμφισβητήσεων αυτών και για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, παραθέτουμε παρακάτω, προς διευκόλυνση των ενδιαφερομένων, Πίνακες των συνηθέστερων στην πράξη σήμερα ανωτέρω κατηγοριών

συμβάσεων, πράξεων, σχέσεων και συναλλαγών, στις οποίες θα εφαρμόζονται ή δεν θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου μετά την 1.1.1987.

Τονίζεται πάντως, ότι η απαρίθμηση των συμβάσεων, πράξεων κλπ., που αναφέρονται στους παρακάτω πίνακες, δεν είναι περιοριστική....

ΠΙΝΑΚΑΣ Α΄

Συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές στις οποίες ΔΕΝ ΘΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου μετά τη 1.1.1987.....

ΠΙΝΑΚΑΣ Β΄

Συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές στις οποίες ΘΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά την 1.1.1987

Στις παρακάτω συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά τη 1.1.1987, για το λόγο ότι αυτές δεν υπάγονται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε γιατί δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε γιατί ενεργούνται από μη υποκείμενα στο φόρο αυτό πρόσωπα. Σημειώνεται δε, ότι εάν, με τις περί τελών χαρτοσήμου διατάξεις προβλέπεται απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου των συμβάσεων, πράξεων κλπ. αυτών, οι απαλλαγές αυτές εξακολουθούν να ισχύουν.

Οι συνηθέστερες στην πράξη ως άνω συμβάσεις, πράξεις, κλπ, στις οποίες θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά τη 1.1.1987 (ενδεικτική απαρίθμηση) είναι:

... ..- ΔΑΝΕΙΑ (άρθρα 13 παρ. 1α και 15 παρ. 1α ΚΤΧ).

Εξαιρούνται τα δάνεια που ρυθμίζονται από τις διατάξεις-των άρθρων 7 περίπτωση α και 18 περιπτώσεις ε΄ και στ΄ του Ν. 1676/1986»

Σημειώνεται ότι:

- Οι διατάξεις του άρθρου 2 του Ν 1642/86 αντιστοιχούν σε αυτές του άρθρου 2 του Ν 2859/2000
- Οι διατάξεις του άρθρου 18 του Ν 1642/86 αντιστοιχούν σε αυτές του άρθρου 22 του Ν 2859/2000 και ειδικότερα αυτές της περ κδ΄ της παρ 1 άρθρου 18 Ν 1642 σε αυτές της περ κγ΄ της παρ 1 του Ν 2859/2000
- Οι διατάξεις του άρθρου 57 του Ν 1642/86 αντιστοιχούν σε αυτές του άρθρου 63 του Ν 2859/2000

Επειδή από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό ότι, από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν 1642/1986 και εντεύθεν, οι συμβάσεις σύναψης δανείου μεταξύ επιχειρήσεων εξακολουθούν να υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου εφ' όσον περιέχουν υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, (βλ όμως ενδεικτικά Στε 3639/2013 ,124/2014)

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής των κρινόμενων συμβάσεων χορήγησης δανείων σε τέλη χαρτοσήμου, λόγω υπαγωγής τους στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 παρ. 1β του νόμου 2859/2000, με το οποίο καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως η παροχή υπηρεσιών, πρέπει να απορριφθούν ως ερειδόμενοι

Β. Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη υπαγωγής των κρινόμενων συμβάσεων δανείων σε τέλη χαρτοσήμου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 παρ 1 του Κ.Τ.Χ. ,

Επειδή, στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ, π.δ. της 28-7-1931, Α' 239)

ορίζεται, στο άρθρο 8 παρ.1, ότι «Έγγραφα έχοντα αντικείμενον ... υποχρεώσεις εκτελεστέας εν Ελλάδι], συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή..., υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη...»

Επειδή, από την νομολογία έχει γίνει παγίως δεκτό ότι 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)
- η δανειστρία είχε υποχρέωση να καταθέσει το προϊόν του δανείου σε λογαριασμό της δανειζόμενης, ο οποίος ανοίχτηκε για το σκοπό αυτό στην τράπεζα της αλλοδαπής, η δε τράπεζα της αλλοδαπής, σύμφωνα πάντα με τους όρους του δανείου, είχε υποχρέωση να εμβάσει αυθημερόν το ποσό του δανείου σε λογαριασμό τον οποίο διατηρούσε η δανειζόμενη στην ίδια τράπεζα στην Ελλάδα (Στε 124/2014)
- επέρχεται απόσβεση απορρέουσας από τη σύμβαση υποχρέωσης στην Ελλάδα (Αποφ Διοικ Εφετείο Αθηνών Τμήμα 5ο Τριμελές 535/2014)

Επειδή 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. Κατόπιν αυτού, το ανωτέρω δάνειο, δηλαδή το συναφθέν και εκτελεσθέν στην αλλοδαπή, εάν εξοφληθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην Ελλάδα, με οποιονδήποτε τρόπο, θα υπαχθεί στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, επειδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω δάνειο έχει, κατά το άρθρο 8 παρ. 1 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 3914/1977). Ως εξόφληση δε του δανείου αυτού στην Ελλάδα θεωρείται επίσης και η πίστωση αυτού, εν όλω ή εν μέρει, στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 58/1984, 2151/1984, κ.λπ.).

Επειδή, συμψηφισμός είναι η απόσβεση αμοιβαίων απαιτήσεων δύο προσώπων που επέρχεται με τον συνυπολογισμό τους. Τα άρθρα 440 και 441 ΑΚ, που ρυθμίζουν τον συμψηφισμό, ορίζουν το μεν πρώτο ότι: «ο συμψηφισμός επιφέρει απόσβεση των μεταξύ δυο προσώπων αμοιβαίων απαιτήσεων, όσο καλύπτονται, αν είναι ομοειδείς κατά το αντικείμενο και ληξιπρόθεσμες», το δε δεύτερο ότι: « Ο συμψηφισμός επέρχεται αν ο ένας τον επικαλεσθεί με δήλωση προς τον άλλο. Η πρόταση του συμψηφισμού επιφέρει απόσβεση των αμοιβαίων απαιτήσεων από τότε που συνυπήρξαν». Κατά την έννοια των τελευταίων διατάξεων, το διαπλαστικό δικαίωμα της πρότασης του συμψηφισμού δημιουργείται από τη στιγμή που δύο αντίθετες απαιτήσεις, οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του συμψηφισμού, θα συνυπάρξουν. Ο δικαιούχος της κάθε απαίτησης έχει από το χρονικό αυτό σημείο το δικαίωμα να αποσβέσει την απαίτηση του δανειστή του, προτείνοντας την ανταπαίτησή του σε συμψηφισμό. Με την πρόταση αυτού, που είναι αδιάφορο πότε θα γίνει, οι αμοιβαίες απαιτήσεις, εφόσον διατηρούνται κατά το χρονικό αυτό σημείο, εξαλείφονται αναδρομικώς, δηλαδή από το χρονικό σημείο που συνυπήρξαν

Επειδή, στο άρθρο 38 του Ν 4174/2013 ορίζονται τα εξής :

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της•

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά•

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα•

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης».

Επειδή στις κρινόμενες συμβάσεις αναφέρεται ότι «το ποσό δανείου θα χρησιμοποιηθεί από τον οφειλέτη για την κάλυψη αναγκών του οφειλέτη σε κεφάλαιο κίνησης και για την αποπληρωμή χορηγηθέντος από τη δανείστρια προηγούμενου δανείου» (άρθρο 5 παρ 2)

- **Την 10-03-2010** συνάφθηκε σύμβαση δανείου ύψους 80.000.000,00 € με διάρκεια από 10-03-2010 έως 17-06-2010. Από τα βιβλία της ελεγχόμενης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την 11-3-2010 κατατέθηκε το ποσό του δανείσματος από τον λογαριασμό που τηρεί η στο Βέλγιο στον με αριθμό λογαριασμό όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία με χρέωση του λογαριασμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την ίδια ημέρα μεταφέρθηκε το ποσό των 45.000.000,00 € από τον ανωτέρω λογαριασμό στον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την αμέσως επόμενη ημέρα 12-3-2010 μεταφέρθηκε το υπόλοιπο ποσό των 35.000.000,00 € στον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την 18-03-2010 η προσφεύγουσα προβαίνει σε αποπληρωμή του ποσού του προηγούμενου δανείου που είχε λάβει από την ίδια δανείστρια , με βάση προηγούμενη σύμβαση δανείου, συνολικού ύψους 80.417.600 € (κεφάλαιο πλέον τόκων), από τον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα.

Αν ή προσφεύγουσα δεν είχε λάβει το ποσό του νέου δανείου δεν θα διέθετε τα χρηματικά διαθέσιμα για να προβεί στην συγκεκριμένη πληρωμή , καθόσον τα διαθέσιμα της (ταμείο και λογαριασμοί όψεως της 18-3-2010, πριν την αποπληρωμή του παλαιού δανείου και μη λαμβανομένης υπ όψιν της εκταμίευσης του νέου, ήταν 151.942,02 €

- **Την 09-06-2010** συνάφθηκε σύμβαση δανείου ύψους 80.000.000,00 € με διάρκεια από 09-06-2010 έως 10-12-2010.

Από τα βιβλία της ελεγχόμενης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την ίδια μέρα 9-6-2010, κατατέθηκε το ποσό του δανείσματος από τον λογαριασμό που τηρεί η στο Βέλγιο στον με αριθμό λογαριασμό όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία με χρέωση του λογαριασμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Μερικές ημέρες αργότερα και συγκεκριμένα την 14-6-2010 μεταφέρθηκε το ποσό των 60.000.000,00 € από τον ανωτέρω λογαριασμό στον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Δύο ημέρες αργότερα, την 16-06-2010 μεταφέρθηκε το υπόλοιπο ποσό των 20.000.000,00 € στον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την 17-06-2010 η προσφεύγουσα προβαίνει σε αποπληρωμή του ποσού του προηγούμενου δανείου που είχε λάβει από την ίδια δανείστρια ,με βάση την από 10-3-2010 σύμβαση δανείου, συνολικού ύψους 80.4356.400 € (κεφάλαιο πλέον τόκων), με αποστολή των χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα στον λογαριασμό με αριθμό που τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο χωρίς την μεσολάβηση του λογαριασμού όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία.

Αν ή προσφεύγουσα δεν είχε λάβει το ποσό του νέου δανείου δεν θα διέθετε τα χρηματικά διαθέσιμα για να προβεί στην συγκεκριμένη πληρωμή ,καθόσον τα διαθέσιμα της (ταμείο και λογαριασμοί όψεως της 17-6-2010, πριν την αποπληρωμή του παλαιού δανείου και μη λαμβανομένης υπ όψιν της εκταμίευσης του νέου, ήταν 63.351,88 €

- **Την 06-12-2010** συνάφθηκε σύμβαση δανείου ύψους 80.000.000,00 € με διάρκεια από 06-12-2010 έως 08-03-2011.

Από τα βιβλία της ελεγχόμενης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την ίδια μέρα κατατέθηκε το ποσό του δανείσματος από τον λογαριασμό που τηρεί ηστο Βέλγιο στον με αριθμόλογαριασμό όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία με χρέωση του λογαριασμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την αμέσως επόμενη ημέρα και συγκεκριμένα την 07-12-2010 μεταφέρθηκε το ποσό των 60.000.000,00 € από τον ανωτέρω λογαριασμό στον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Μία ημέρα αργότερα, την 08-12-2010 μεταφέρθηκε το υπόλοιπο ποσό των 20.000.000,00 € στον με αριθμόλογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την 10-12-2010 η προσφεύγουσα προβαίνει σε αποπληρωμή του ποσού του προηγούμενου δανείου που είχε λάβει από την ίδια δανείστρια ,με βάση την από 9-6-2010 σύμβαση δανείου, συνολικού ύψους 80.662.400 € (κεφάλαιο πλέον τόκων), με αποστολή των χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα

στον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο χωρίς την μεσολάβηση του λογαριασμού όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία.

Αν ή προσφεύγουσα δεν είχε λάβει το ποσό του νέου δανείου δεν θα διέθετε τα χρηματικά διαθέσιμα για να προβεί στην συγκεκριμένη πληρωμή ,καθόσον τα διαθέσιμα της (ταμείο και λογαριασμοί όψεως της 10-12-2010, πριν την αποπληρωμή του παλαιού δανείου και μη λαμβανομένης υπ όψιν της εκταμίευσης του νέου, ήταν 597.402,27 €

Την 02-02-2011 η προσφεύγουσα αποπληρώνει μέρος του ποσού του δανείου της από 6-12-2010 σύμβασης (40.000.000,00 €) με αποστολή των χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην DEUTSCHE BANK στην Γερμανία στον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο. Το ποσό αυτό προέρχεται από ίδια διαθέσιμα

- **Την 01-03-2011** συνάφθηκε σύμβαση δανείου ύψους 30.000.000,00 € με διάρκεια από 01-03-2011 έως 21-09-2011.

Από τα βιβλία της ελεγχόμενης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την ίδια μέρα κατατέθηκε το ποσό του δανείσματος από τον λογαριασμό που τηρεί η στο Βέλγιο στον με αριθμόλογαριασμό όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία με χρέωση του λογαριασμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την αμέσως επόμενη ημέρα και συγκεκριμένα την 02-03-2011 μεταφέρθηκε το ποσό των 20.000.000,00 € από τον ανωτέρω λογαριασμό στον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Δύο ημέρες αργότερα, την 04-03-2011 μεταφέρθηκε το υπόλοιπο ποσό των 10.000.000,00 € στον με αριθμό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 52.01.00.00 «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓ.», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την 08-03-2011 η προσφεύγουσα αποπληρώνει μέρος του ποσού του δανείου της από 6-12-2010 σύμβασης ύψους 29.000.000,00 € με αποστολή των χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ στην Ελλάδα στον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο χωρίς την μεσολάβηση του λογαριασμού όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία.

Την ίδια ημέρα η προσφεύγουσα αποπληρώνει το τελευταίο μέρος του ποσού του δανείου της από 6-12-2010 ύψους 11.059.500,00 € (υπόλοιπο κεφαλαίου πλέον τόκοι) με αποστολή των

χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η προσφεύγουσα στην DEUTSCHE BANK στην Γερμανία στον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο.

Αν ή προσφεύγουσα δεν είχε λάβει το ποσό του νέου δανείου δεν θα διέθετε τα χρηματικά διαθέσιμα για να προβεί στην αποπληρωμή του ποσού των 29.000.000,00 € ,καθόσον τα διαθέσιμα της (ταμείο και λογαριασμοί όψεως της 8-3-2011, πριν την αποπληρωμή του παλαιού δανείου και μη λαμβανομένης υπ όψιν της εκταμίευσης του νέου, ήταν 443.628,64 €

- **Την 15-09-2011** συνάφθηκε σύμβαση δανείου ύψους 30.000.000,00 € με διάρκεια από 15-09-2011 έως 14-03-2012.

Από τα βιβλία της ελεγχόμενης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την ίδια μέρα κατατέθηκε το ποσό του δανείσματος από τον λογαριασμό που τηρεί η στο Βέλγιο στον με αριθμόλογαριασμό όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία με χρέωση του λογαριασμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK». Την ίδια ημέρα 15-09-2011 μεταφέρθηκε το ποσό των 18.000.000,00 € από τον ανωτέρω λογαριασμό στον με αριθμόπου τηρεί η προσφεύγουσα στην ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.04.00 «EUROBANK», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Μία ημέρα αργότερα, την 16-09-2011 μεταφέρθηκε το υπόλοιπο ποσό των 12.000.000,00 € στον με αριθμόπου τηρεί η προσφεύγουσα στην ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK στην Ελλάδα, με χρέωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.04.00 «EUROBANK», σε πίστωση του λογ/σμού αναλ. Καθολικού 38.03.06 «DEUTSCHE BANK».

Την 21-09-2011 η προσφεύγουσα προβαίνει σε αποπληρωμή του ποσού του προηγούμενου δανείου που είχε λάβει από την ίδια δανείστρια ,με βάση την από 1-3-2011 σύμβαση δανείου, συνολικού ύψους 30.364.195 € (κεφάλαιο πλέον τόκων) με αποστολή των χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η προσφεύγουσα στην ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK στην Ελλάδα στον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο χωρίς την μεσολάβηση του λογαριασμού όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία.

Αν ή προσφεύγουσα δεν είχε λάβει το ποσό του νέου δανείου δεν θα διέθετε τα χρηματικά διαθέσιμα για να προβεί στην συγκεκριμένη πληρωμή ,καθόσον τα διαθέσιμα της (ταμείο και λογαριασμοί όψεως της 21-9-2011, πριν την αποπληρωμή του παλαιού δανείου και μη λαμβανομένης υπ όψιν της εκταμίευσης του νέου, ήταν 3.175.042,51 €

Την 11-10-2011 η προσφεύγουσα αποπληρώνει μέρος του ποσού του δανείου (15.000.000,00 €) με αποστολή των χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η

προσφεύγουσα στην ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK στην Ελλάδα στον λογαριασμό με αριθμό που τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο χωρίς την μεσολάβηση του λογαριασμού όψεως που τηρεί η προσφεύγουσα στην Γερμανία. . Το ποσό αυτό προέρχεται από χορήγηση πίστωσης προς αυτήν από την ALPHABANK στην Ελλάδα

Την 13-03-2012 η προσφεύγουσα αποπληρώνει το υπόλοιπο ποσό του δανείου (15.000.000,00 €) με αποστολή των χρημάτων, από τον λογαριασμό με αριθμόπου τηρεί η προσφεύγουσα στην DEUTSCHE BANK στην Γερμανία στον λογαριασμό με αριθμό που τηρεί η δανείστρια εταιρεία στο Βέλγιο.

Επειδή από τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά σαφώς προκύπτει ότι το ουσιαστικό περιεχόμενο των κρινόμενων συμβάσεων είναι η χορήγηση νέων δανείων από την αλλοδαπή δανείστρια προς την προσφεύγουσα προκειμένου η δεύτερη να εξοφλήσει υποχρεώσεις της προς την πρώτη που απέρρεαν από προηγούμενα δάνεια που της είχε χορηγήσει, δηλαδή επί της ουσίας πρόκειται για συμψηφισμό αμοιβαίων υποχρεώσεων και απαιτήσεων, που πραγματοποιούνται με ανάλογες εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας στην Ελλάδα

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση 'έγινε σειρά τεχνικών διευθετήσεων κατά την έννοια του άρθρου 38 του Ν 4174/2013 και συγκεκριμένα καταβολή του δανειζόμενου ποσού στο εξωτερικό, μεταφορά του σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα στην Ελλάδα και εν συνεχεία επανεξαγωγή του στο εξωτερικό για εξόφληση προηγούμενου δανείου που είχε χορηγηθεί στην προσφεύγουσα από τον ίδιο δανειστή, ,

Επειδή οι διευθετήσεις αυτές στερούνται οικονομικής και εμπορικής ουσίας, δεν συνάδουν με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά (που είναι ο συμψηφισμός αμοιβαίων απαιτήσεων), έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση και την αλληλοακύρωσή τους (αμοιβαία καταβολή μετρητών) , και οδηγούν σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα (αποφυγή καταβολής τελών χαρτοσήμου) αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του (καθόσον ούτε τέτοιοι κίνδυνοι αναλαμβάνονται ούτε οι ταμειακές ροές επηρεάζονται επί της ουσίας)

Επειδή ο στόχος των διευθετήσεων αυτών συνίσταται αποκλειστικά και μόνον στην αποφυγή της καταβολής τελών χαρτοσήμου, καθόσον, αντίκεινται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των σχετικών διατάξεων όπως αυτές έχουν κριθεί από τα αρμόδια δικαστήρια, και με βάση τις οποίες υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου οι συμβάσεις δανείου που συνάπτονται στην αλλοδαπή όταν με το δανειζόμενο ποσό επέρχεται συμψηφισμός υποχρεώσεων στην Ελλάδα .

Επειδή ο ανωτέρω στόχος είναι προδήλως κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στις ανωτέρω διευθετήσεις φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

Επειδή αν συγκριθεί το ύψος των οφειλόμενων τελών χαρτοσήμου λαμβάνοντας υπόψη τις εν λόγω διευθετήσεις με το ποσό που θα όφειλε η προσφεύγουσα υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία των εν λόγω διευθετήσεων, καθίσταται πρόδηλο ότι η ανωτέρω σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε καταφανές φορολογικό πλεονέκτημα

Επειδή, κατ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν 4174/2013, η φορολογική αρχή ορθά και νόμιμα δεν αναγνώρισε τις ανωτέρω τεχνητές διευθετήσεις και θεώρησε, λαμβάνοντας υπ όψιν τα πραγματικά περιστατικά και τις διενεργηθείσες στα βιβλία της προσφεύγουσας εγγραφές,

ότι οι κρινόμενες συμβάσεις παράγουν υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα

Επειδή, σύμφωνα με όσα έχουν εκθεθεί ανωτέρω προκειμένου περί σύμβασης δανείου, με την οποία επέρχεται επί της ουσίας συμψηφισμός έναντι της οφειλής της δανειζόμενης από προηγούμενο δάνειο από τον ίδιο δανειστή, αποσβέννυνται αυτοδικαίως οι αμοιβαίες απαιτήσεις αναδρομικώς από το χρόνο κατά τον οποίο συνυπήρξαν.

Επειδή εν προκειμένω, από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου αλλά και τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι, με κάθε νέα δανειακή σύμβαση που καταρτιζόταν στην αλλοδαπή, το ποίον του δανείου χρησιμοποιείται για την αποπληρωμή του καλυπτόμενου μέρους του προηγούμενου δανείου, επιπλέον δε με τις κρινόμενες δανειακές συμβάσεις η δανείστρια παρείχε εν τοις πράγμασι στην προσφεύγουσα το διαπλαστικό δικαίωμα να προτείνει σε συμψηφισμό την απαίτησή της από το νέο δάνειο προκειμένου να αποσβέσει την υποχρέωσή της από το προηγούμενο δάνειο που η ίδια της είχε χορηγήσει. Το διαπλαστικό αυτό δικαίωμα η προσφεύγουσα το άσκησε για κάθε σύμβαση με την κατά τα ανωτέρω τεχνητή διευθέτηση της σχεδόν ταυτόχρονης είσπραξης από το εξωτερικό και πληρωμής στο εξωτερικό μετρητών (αντί της διενέργειας της αντίστοιχης συμψηφιστικής εγγραφής στα βιβλία της) και επομένως η πράξη της αυτή επέφερε την απόσβεση των αμοιβαίων υποχρεώσεων, δηλαδή της υποχρέωσης της δανείστριας για καταβολή του νέου δανείου και της υποχρέωσης της προσφεύγουσας για απόδοση του παλαιού, αναδρομικώς από το χρόνο υπογραφής της σύμβασης στην αλλοδαπή, που αποτελεί το χρόνο συνάντησης των εν λόγω δύο απαιτήσεων.

Επειδή συνεπώς, με την κάθε εδώ κρινόμενη δανειακή σύμβαση, επήλθε απόσβεση των σχετικών υποχρεώσεων στην Ελλάδα με την κατά τα παραπάνω υποβληθείσα πρόταση συμψηφισμού, έχει, υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα και επομένως υπόκειται, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2%, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1α του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.,

Επειδή οι επίμαχες δανειακές συμβάσεις που συνάφθηκαν στην αλλοδαπή υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου καθόσον τόσο η δημιουργία όσο και η απόσβεση των υποχρεώσεων του οφειλέτη έναντι του δανειστή, όπως αυτές προκύπτουν από τις συμβάσεις, αποτυπώνονται δε και αποδεικνύονται από τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας, ελάμβαναν χώρα στην Ελλάδα, μέσω των πρωτογενών λογιστικών εγγραφών και της έμβασης χρηματικών ποσών στην τράπεζα της αλλοδαπής, ενώ από τις δανειακές αυτές συμβάσεις ανέκυψαν υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα

τα δε αντίθετα υποστηριζόμενα από την προσφεύγουσα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 29-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησηςκατά του υπ' αριθ./25-11-2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

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)