



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 07 / 09 / 2018

Αριθμός Απόφασης **3932**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **13/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**που εδρεύει στις, κατά της υπ' αριθμ./**14-03-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** χρήσης 2009 που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,
- 5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **14/03/2018** έκθεση μερικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **13/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **16/03/2018** μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την επίμαχη οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επεβλήθησαν σε βάρος της προσφεύγουσας Τέλη χαρτοσήμου, εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο, καθώς και πρόσθετα τέλη επ' αυτών, ως εξής:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Χρήση	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Χαρτοσήμου	ΟΓΑ Χαρτοσήμου	Πρόσθετα τέλη ν. 4174/2013		Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
							Άρθρου 58	Άρθρου 53	
1	 - 14/07/2018	Τελών Χαρτοσήμου	2009	611.664,22€	12.233,28€	2.446,66€	7.339,96€	5.465,33€	27.485,23€
Σύνολα					12.233,28€	2.446,66€	7.339,96€	5.465,33€	27.485,23€

Η διαφορά των τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ, προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΝΤΧ στην προσφεύγουσα εταιρεία με βάση την υπ' αριθμ./**01-06-2017 εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2009 η προσφεύγουσα χρησιδάνεισε εξοπλισμό της σε τρίτες – ανεξάρτητες επιχειρήσεις, μη καταβάλλοντας τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις 13§1 και 15§1 του ΚΝΤΧ τέλη χαρτοσήμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση επί τα βελτίω** της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Έκδοση της καταλογιστικής πράξεως κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της φορολογικής Αρχής,
2. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός της επίμαχης συναλλακτικής σχέσεως ως δήθεν «χρησιδανείου», άλλως, επικουρικώς, η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα βάσει των διατάξεων του άρθρου 9§5 του ν. 4174/2013.

1. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον με τον **1^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι «εφόσον η Φορολογική Διοίκηση δεν προβεί στην έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μηνός, έχει απωλέσει την κατά χρόνον αρμοδιότητά της προς τούτο και δεν επιτρέπεται, πλέον, να εκδώσει τέτοιες πράξεις. Δεδομένων δε των διατάξεων του άρθρου **10§5 του Ν. 2690/1999** (Κ.Δ.Δ/σίας) όπου ορίζεται ότι: «οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές» και ως εκ τούτου εφόσον στο Διοικητικό Δίκαιο προβλέπεται μια προθεσμία, εντός της οποίας η Διοίκηση μπορεί να εκδώσει δυσμενή για τον διοικούμενο ατομική διοικητική πράξη, η εν λόγω προθεσμία, αναγκαίως αποτελεί αποκλειστική προθεσμία, υπό την έννοια ότι, μετά την πάροδό της, η Διοίκηση στερείται της κατά χρόνον αρμοδιότητος για την έκδοση της οικείας δυσμενούς για τον διοικούμενο ατομικής διοικητικής πράξεως».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **28 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο

φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1, ...»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η φορολογική Αρχή στις 28/01/2017 κοινοποίησε το υπ' αριθ./27-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο είχε προσδιοριστεί χαρτόσημο και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 12.231,45€, που αφορούσε χαρτόσημο χρησιδανείου συμβάσεων που είχε συνάψει με τις εταιρείες: **α)**, **β)** και **γ)** Εν συνεχεία, με το υπ' αριθμ./18-12-2017 υπόμνημά της η προσφεύγουσα απάντησε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, προσκομίζοντας επιπλέον δύο συμβάσεις που είχε συνάψει με τις εταιρείες: **δ)** και **ε)**, που δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου και τα αναλογούντα τέλη χρησιδανείου που απέρρεαν απ' αυτές δεν είχαν συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος, καθόσον δεν είχε εκδοθεί Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΚΝΤΧ, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή, αφού έλαβε υπόψιν της τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, εξέδωσε το αριθμ./14-02-2018 **Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** καθώς και τον υπ' αρ./14-02-2018 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Τελών Χαρτοσήμου **τα οποία επιδόθηκαν** νόμιμα στις **16/02/2018**, επί των οποίων η προσφεύγουσα δεν απάντησε, η δε προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις **14/03/2018**, ήτοι εντός μηνός από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. δεν προβλέπεται η νόμιμη δυνατότητα εκδόσεως συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, κι αν ακόμη ήθελε γίνει δεκτό ότι είναι επιτρεπτή κατά νόμον η έκδοση συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, τούτη θα χωρούσε νομίμως μόνον εφ' όσον μεταβάλλονταν τα δεδομένα εν συγκρίσει με το αρχικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, κάτι, όμως, που ουδόλως συνέβη εν προκειμένω.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, νομίμως εκδόθηκε και επιδόθηκε Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων, δεδομένου ότι **διαρκούντος του ελέγχου**, προσκομίστηκαν δύο επιπλέον συμβάσεις που είχε συνάψει η προσφεύγουσα με τις εταιρείες: και, που δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου και τα αναλογούντα τέλη χρησιδανείου που απέρρεαν απ' αυτές δεν είχαν συμπεριληφθεί στο Αρχικό Σημείωμα Διαπιστώσεων και ως εκ τούτου ο εδώ ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η επίμαχη συναλλακτική σχέση εσφαλμένως χαρακτηρίστηκε ως χρησιδάνειο, και επικουρικά η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα βάσει των διατάξεων του άρθρου 9§5 του ν. 4174/2013

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 13§1 περ. α', 14 και 15§1 περ. α' του π.δ/τος 28/28-07-1931 «Περί Κώδικος των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» (Α' 239), όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 13: «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλους υπόκεινται: **1.α)** Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού 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»

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 παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: **1α)** Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη 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 τρόπον συντεταγμένου εγγράφου»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ,

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο **12 του Ν.Δ. 3717/1957 (Α' 131)** ορίζεται ότι «Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά εις 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 εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτως αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου». Κατά την έννοια της προπαρατεθείσης διατάξεως, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου η εγγραφή στα βιβλία, αναπληρώνει το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της οικείας συμβάσεως ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνολολόγησις της συμβάσεως (ΣΤΕ 6172/1995, 4287/1995 κ.ά).

Επειδή, με το άρθρο **810 του Αστικού Κώδικα**, ορίζεται ότι: «Με τη σύμβαση του χρησιδανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους (χρήστης) παραχωρεί στον άλλο τη χρήση πράγματος χωρίς αντάλλαγμα και αυτός (χρησάμενος) έχει υποχρέωση να αποδώσει το πράγμα μετά τη λήξη της σύμβασης»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **15§5 του ν.δ. 118/73 (Α' 202)**: «Επί επικαρπίας δι' **ορισμένον χρόνον** λαμβάνεται ποσοστόν της αξίας της πλήρους κυριότητος ίσον προς το **1/20 της αξίας αυτής δι' έκαστον έτος διάρκειας**, του μέρους του έτους λογιζομένου ως ακεραίου έτους. Η αξία της επικαρπίας ταύτης δεν δύναται να είναι ανωτέρα των 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητος»

Επειδή με την **ΠΟΛ. 67/05-03-1980**, διευκρινίστηκε ότι: «ως αξία επί της οποίας θα υπολογισθεί το ανωτέρω τέλος χαρτοσήμου, θα ληφθεί υπόψη η οριζόμενη από τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 15 του Ν.Δ. 118/1973 (1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητος, για κάθε έτος διάρκειας της χρήσεως, που δεν δύναται να υπερβεί τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητος»

Επειδή με την **ΠΟΛ 1041/03-02-2014** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. **416/2010** Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ, σύμφωνα με την οποία οι εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις χρησιδανείου υπάγονται στις γενικές διατάξεις των άρθρων 13 παρ.1 και 15 παρ.1 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου,

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (έκθεση ελέγχου, συμβάσεις κλπ), η προσφεύγουσα είχε συνάψει συμβάσεις για την δωρεάν παραχώρηση μηχανημάτων τεχνητού νεφρού και όλου του απαιτούμενου εξοπλισμού αιμοκάθαρσης, με τις εταιρείες: **α)**, **β)** και **γ)**, **δ)** και **ε)**, προκειμένου αυτές να τα χρησιμοποιήσουν για την αιμοκάθαρση των ασθενών τους.

Η δωρεάν παραχώρηση από την προσφεύγουσα των μηχανημάτων και του εξοπλισμού, τα οποία έχουν καταχωρηθεί ως πάγια στα βιβλία της, έχει ορισμένη διάρκεια (που προβλέπεται από την αντίστοιχη σύμβαση) και έχει τον χαρακτήρα σύμβασης χρησιδανείου.

Επειδή η αξία των συμβάσεων χρησιδανείου, καθώς και το αναλογούν χαρτόσημο και ΟΓΑ επί χαρτοσήμου προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και συνοπτικά έχει ως ακολούθως:

Επωνυμία αντισυμβαλλόμενης εταιρείας	Ημερ/νία Σύμβασης	Διάρκεια Σύμβασης	Αξία Παγίων που χρησιδανείστηκαν	Υπολογισμοί βάσει αρθ. 15§5 του ν.δ. 118/73	Αξία χρησιδανείου	Χαρτόσημο 2%	ΟΓΑ Χαρτοσήμου
α)	8/1/2009	6 έτη	308.741,58€	308.741,58€ x 6 έτη x 1/20	92.622,47€	1.852,45€	370,49€
β)	7/1/2009	12 έτη	324.576,54€	324.576,54€ x 12 έτη x 1/20	194.745,92€	3.894,92€	778,98€
γ)	7/1/2009	12 έτη	370.459,31€	370.459,31 x 12 έτη x 1/20	222.275,59€	4.445,51€	889,10€
δ)	24/7/2009	5 έτη	45.928,87€	45.928,87 x 5 έτη x 1/20	11.482,22€	229,64€	45,93€
ε)	7/10/2009	5 έτη	362.151,90€	362.151,90€ x 5 έτη x 1/20	90.537,98€	1.810,76€	362,15€
Σύνολα					611.664,18€	12.233,28€	2.446,65€

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η παραχώρηση της χρήσεως των μηχανημάτων δεν πρέπει να αξιολογείται ως αυτοτελής συναλλακτική σχέση, παρά ως ενταγμένη στις οικείες συμβάσεις πώλησεως της προσφεύγουσας με τις αντίστοιχες εταιρείες, τον σκοπό της επιτεύξεως και ορθής εκτελέσεως των οποίων ακριβώς και υπηρετεί, καθόσον χωρίς την ως άνω παραχώρηση ματαιούται ο σκοπός της κυρίας συμβάσεως πώλησεως, ήτοι η παραχώρηση αποτελεί condition sine qua non σχετικά με την σύναψη και υλοποίηση της κυρίας συμβάσεως, αντάλλαγμα, δε, της παραχωρήσεως της χρήσεως των μηχανημάτων αποτελεί η υλοποίηση της πώλησεως των υλικών. Αντιθέτως, άνευ υπάρξεως της εν λόγω συμβάσεως πώλησεως, δεν υφίσταται λόγος παραχωρήσεως του ως άνω εξοπλισμού, ήτοι από μόνη της ουδόλως στοιχειοθετείται μια τέτοια συμφωνία παραχωρήσεως. Συνακόλουθα, η συναλλακτική σχέση, που περιγράφεται στα επίμαχα εν προκειμένω ιδιωτικά συμφωνητικά, ουδόλως αποτελεί κατ' ουσίαν αυτοτελή σύμβαση χρησιδανείου και, συνακόλουθα, δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, από τις διατάξεις που προαναφέρθηκαν και τα πραγματικά περιστατικά, προκύπτει ότι οι επίμαχες συμβάσεις παραχώρησης της χρήσης επενδυτικών αγαθών χωρίς αντάλλαγμα φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία των συμβάσεων χρησιδανείου κατά το **άρθρο 810 ΑΚ, ΣτΕ 3529/2010, ΝΣΚ 416/2010**, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με τις συμβάσεις αυτές παραχώρησε για πάγια εκμετάλλευση χωρίς αντάλλαγμα σε τρίτες επιχειρήσεις, πάγια περιουσιακά της στοιχεία, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία και στο μητρώο παγίων της. Ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ στο χαρτόσημο επί της αξίας του χρησιδανείου και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πρέπει να **απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει τον **επικουρικό ισχυρισμό** ότι κατά τη χρήση 2009, δεν υφίστατο καμία από τις γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ (416/2010, 79/2014), ούτε η Απόφαση του ΣτΕ 3259/2010, αλλά, αντιθέτως, μόνη συναφής με το επίμαχο ζήτημα ήταν η υπ' αριθμ. 269/1995 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1184/1995, σύμφωνα, δε με αυτή δεν υφίστατο ζήτημα επιβολής τελών χαρτοσήμου. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι επιδείχθηκε συμπεριφορά σύμφωνη με την ως άνω, υπ' αριθμ. 1184/1995, εγκύκλιο διαταγή, ζητά την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 9 § 5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τη διάταξη του άρθρου 12§1 του Ν. 4474/2017.

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1184/1995** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. **269/1995** Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία η παραχώρηση κατά χρήση άνευ ανταλλάγματος, ψυγείων, δεξαμενών και λοιπών αγαθών επένδυσης από την επιχείρηση στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της προς αποθήκευση και συντήρηση των προϊόντων αυτών δεν ασκεί επίδραση στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης. Συγκεκριμένα το ΝΣΚ γνωμοδότησε ότι τα αγαθά αυτά (ψυγεία, δεξαμενές κλπ), που παραχωρούνται κατά χρήση άνευ ανταλλάγματος, εξακολουθούν να εμπίπτουν στην κατηγορία των αγαθών επένδυσης καθώς συγκεντρώνουν αθροιστικά και τις δύο προϋποθέσεις που ο νόμος θέτει, ήτοι α) να ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και β) να τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Η εκμετάλλευση αυτή των αγαθών, κατά το ΝΣΚ, συνίσταται στο γεγονός ότι δια της τοποθέτησεως των επενδυτικών αυτών αγαθών στα σημεία πώλησης των προϊόντων της, αυτή αποβλέπει προεχόντως και κυρίως στη δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών συντήρησης των

παραγόμενων από την επιχείρηση προϊόντων μέχρις ότου διατεθούν στον καταναλωτή. Τα αγαθά συνεπώς αυτά, κατά το ΝΣΚ, τυγχάνουν της εκμετάλλευσης της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία.

Η υπηρεσία στηριζόμενη στην παραπάνω αντιμετώπιση από το ΝΣΚ, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1184/06-07-1995**, διευκρίνισε ότι η σχετική σύμβαση χρησιδανείου, ήτοι παραχώρησης από την επιχείρηση κατά χρήση των επενδυτικών αγαθών της στους λιανοπωλητές χωρίς αντάλλαγμα αλλά με την υποχρέωση να χρησιμοποιούν τα αγαθά αυτά για συντήρηση, διάθεση κ.λ.π. των παραγόμενων από αυτήν προϊόντων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί αυτοτελή σύμβαση χρησιδανείου εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ και επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα ΦΠΑ, η σύμβαση αυτή δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΣΤΕ 3259/2010** Απόφαση κρίθηκε ότι ορθά καταλογίστηκαν σε βάρος επιχείρησης τέλη χαρτοσήμου για τη δωρεάν παραχώρηση, από αυτή, ψυγείων συντήρησης των προϊόντων της στους πελάτες της με σύμβαση χρησιδανείου αόριστης διάρκειας. Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή εξέδωσε το έτος 1994 πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου για τα διαχειριστικά έτη 1991 και 1992. Το ΣΤΕ εκδικάζοντας τη σχετική αναίρεση, έκρινε ότι «εφόσον η εφεσίβλητη εταιρία παραχώρησε τη χρήση ψυγείων συντήρησης προϊόντων σε πελάτες της χωρίς αντάλλαγμα και για αόριστη χρονική διάρκεια, μια και το χρονικό διάστημα της δωρεάν χρήσης διαρκεί, όσο οι πελάτες θα αγοράζουν προϊόντα της εταιρίας, συντρέχουν όλες εκείνες οι προϋποθέσεις, που συγκροτούν την έννοια των συμβάσεων χρησιδανείων (άρθρο 810 ΑΚ), τα σχετικά έγγραφα των οποίων αναπληρώνονται από τις οικείες αντίστοιχες εγγραφές της εταιρίας στα βιβλία της, που αφορούν την αγορά των ψυγείων συντήρησης και ακολούθως τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης αυτών στους πελάτες της επιχείρησης». Κατά συνέπεια, έκρινε το ΣΤΕ, ότι για τα κρίσιμα διαχειριστικά έτη 1991 και 1992 οφείλονται τέλη χαρτοσήμου από την εταιρία για τις σχετικές συμβάσεις χρησιδανείου, οπότε ορθώς καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1041/03-02-2014 εγκύκλιο**, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. **416/2010** Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «οι εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις χρησιδανείου υπάγονται στις γενικές διατάξεις των άρθρων 13 παρ.1 και 15 παρ.1 του Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» και με την υπ' αριθμ. **79/2014** Γνωμοδότηση, το ΝΣΚ απεφάνθη ότι «τα εν λόγω κινητά πράγματα αποτελούν επενδυτικά αγαθά κατά την έννοια των προπαρατεθεισών περί φ.π.α. διατάξεων, καθόσον ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τίθενται σε διαρκή εκμετάλλευση, η δε παραχώρηση της χρήσεως τους δυνάμει της συμβάσεως χρησιδανείου, για τον προεκτεθέντα σκοπό, συνιστά χρησιμοποίηση των αγαθών αυτών, από την επιχείρηση, για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων (ΝΣΚ 269/1995). Η συγκεκριμένη παραχώρηση της χρήσεως συνιστά μία εκ των περισσοτέρων πράξεων που εντάσσονται στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητας της επιχείρησης, εξ απόψεως δε εφαρμογής των περί φ.π.α. διατάξεων δεν εκλαμβάνεται ως μεμονωμένη πράξη, αλλά ως ενιαία, μετά των άλλων πράξεων, ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης και ως εκ τούτου, όπως ήδη έγινε δεκτό με την υπ' αριθμ. 269/1995 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ο κατά τις κείμενες περί φ.π.α. διατάξεις αναλογών επί των δαπανών αποκτήσεως των εν λόγω αγαθών φ.π.α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση. Εκ τούτων, όμως, δεν έπεται ότι η σύμβαση του χρησιδανείου δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου κατά τις σχετικές περί αυτού διατάξεις, ως ήδη εκρίθη (ΣΤΕ 3529/2010), καθόσον, όπως προκύπτει από το άρθρο 63 του Ν. 2859/2000 τέλη χαρτοσήμου δεν επιβάλλονται μόνον στις πράξεις που προβλέπονται από το άρθρο 2 του ίδιου νόμου, στις οποίες δεν εμπίπτει η άνευ ανταλλάγματος παραχώρηση της χρήσεως των αγαθών δυνάμει σχετικής συμβάσεως χρησιδανείου (ΣΤΕ 1550/1995), η οποία δεν αποτελεί ούτε παρεπόμενο σύμφωνο κατά την έννοια του άρθρου 15 παρ. 1 περ. γ' του ΚΝΤΧ (ΣΤΕ 2956/1990). Υπό τα δεδομένα αυτά δεν τίθεται ζήτημα ούτε διπλής φορολόγησης του χρυσάμενου ούτε υποχρέωσης του χρήστη για επιστροφή του εκπεσθέντος φ.π.α. στο Δημόσιο»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν. 4174/2013** (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου **12 § 1 του ν. 4474/2017** (Α' 80) και ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου **από 07/06/2017**, ορίζεται ότι: «**1)** Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. **2)** Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη

χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων. 3) Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους. 4) Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα. 5) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4474/2017, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Επί του άρθρου 12: Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 γίνεται αναγκαία νομοτεχνική προσαρμογή στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΚΦΔ) λόγω εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4389/2016 για την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. Η διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 προτείνεται **κατ' εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης** (ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.) και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (ΣτΕ Ολ 2034/2011, ΣτΕ 1508/2002, ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.), που επιβάλλουν **ιδίως τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων** (ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και Ε.Δ.Δ.Α.) και που πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, 675/2017). Στο πλαίσιο αυτό, η εν λόγω διάταξη προτείνεται για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων που μεταγενέστερη μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Διοίκησης έχει ως συνέπεια την αναδρομική χειροτέρευση της θέσης του φορολογουμένου. Έτσι, προβλέπεται ότι **η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου.** Στο πλαίσιο αυτό με την περίπτωση γ' αναδιατυπώνονται και οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 ΚΦΔ, ώστε να είναι σαφές ότι δεν θεωρείται ότι ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση ή ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση, εφόσον για τις δηλωτικές του υποχρεώσεις ακολούθησε τις κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή με την υπ' αριθ. 416/2010 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1041/2014, δεν θεσπίζονται νέες διατάξεις, αλλά δίνεται διαφορετική ερμηνεία ως προς την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου των συμβάσεων χρησιδανείου από αυτήν που είχε δοθεί με την ΠΟΛ. 1184/1995, πρόκειται δηλαδή για μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της φορολογικής Διοίκησης που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 12 § 1 του ν. 4474/2017 όπως ισχύουν σήμερα, συνιστούν κατά την προπαρατεθείσα αιτιολογική έκθεση, νομοτεχνική προσαρμογή και λαμβάνουν υπόψη τις Συνταγματικές Αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, είναι προφανές ότι καταλαμβάνουν και τις υποθέσεις που είναι εκκρεμείς κατά τον χρόνο δημοσίευσής τους, συνεπώς, καταλαμβάνουν και την παρούσα υπόθεση.

Επειδή η προσφεύγουσα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (2009), εφάρμοσε τις οδηγίες που είχαν δοθεί από τη φορολογική Διοίκηση με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1184/1995, η οποία ήταν η μοναδική εγκύκλιος της Διοίκησης που σχετιζόνταν με τη μη υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου των συμβάσεων χρησιδανείου, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 1 του ν. 4474/2017 (Α' 80)

Ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη και **να διαγραφεί το ποσό του καταλογισθέντος φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 § 5 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.**

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **13/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:** που εδρεύει στις, και την

ακύρωση της υπ' αρ./14-03-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου**, χρήσης **2009**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.