



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-5-2020

Αριθμ. Αποφ.: 926

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» και διακριτικό τίτλο «...» με **ΑΦΜ** ...,

νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην ... και αντικείμενο εργασιών «Επεξεργασία και διάθεση μη ...», κατά της με αριθμ. .../23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 23/01/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 9.454,72€, πλέον διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.890,94€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας χαρτοσήμου ποσού 4.727,36€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 945,47€, **ήτοι συνολικό ποσό 17.018,49€**, λόγω διαπίστωσης σύναψης τριών συμβάσεων χρησιδανείου μεταξύ της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης και της προσφεύγουσας, κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2014, με αποτέλεσμα να της επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 13 παρ.1 περ.δ' του Κ.Τ.Χ.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, δυνάμει της με αριθμ. .../30-04-2019 εντολής μερικού ελέγχου, για τη χρήση 2014.

Αιτία αποτέλεσε το υπ'αριθμ. .../2-1-2019 πληροφοριακό δελτίο του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, ..., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε σε αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η ως άνω εταιρεία συστάθηκε (έναρξη εργασιών 4/11/2003), ως ..., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 265 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων. Λειτουργεί ως Φορέας Διαχείρισης Στερών Αποβλήτων (Φο.Δ.Σ.Α.) των ΟΤΑ της Ενιαίας Διαχειριστικής Ενότητας της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης, με σκοπό την ενιαία, ορθολογική, ολοκληρωμένη και σύμφωνα με το υφιστάμενο νομικό και θεσμικό πλαίσιο διαχείριση των απορριμμάτων του συνόλου των Ο.Τ.Α. των

πέντε νομών της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης. Μέτοχοι της εν λόγω εταιρείας είναι ..., το ... και οι Δήμοι

Μεταξύ της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης (χρήστης) και της προσφεύγουσας (χρησάμενης) στις 11/12/2014, υπογράφηκαν τρεις συμβάσεις χρησιδανείου ως εξής:

- Σύμβαση Χρησιδανείου με αντικείμενο την παραχώρηση κοινόχρηστης χερσολιβαδικής έκτασης, εμβαδού 7.000 τ.μ., κείμενη στη θέση «...» Δ.Δ. Η παραχώρηση έγινε χωρίς αντάλλαγμα και αφορά την παραχώρηση χρήσης της εν λόγω έκτασης, καθώς και των κειμένων σε αυτήν, δηλαδή του ήδη κατασκευασμένου Σταθμού Μεταφόρτωσης Απορριμμάτων και ισχύει για είκοσι έτη.
- Σύμβαση Χρησιδανείου με αντικείμενο την παραχώρηση κοινόχρηστης χερσολιβαδικής έκτασης, εμβαδού 5.500 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου Η παραχώρηση έγινε χωρίς αντάλλαγμα και αφορά την παραχώρηση της χρήσης της εν λόγω έκτασης, καθώς και των κειμένων σε αυτήν και έχει διάρκεια είκοσι έτη.
- Σύμβαση Χρησιδανείου με αντικείμενο την παραχώρηση χρήσης διαφόρων μηχανημάτων και εργαλείων, από την Περιφέρεια με διάρκεια δώδεκα μηνών και περαιτέρω δικαίωμα παράτασης της σύμβασης.

Βάσει των ως άνω συμβάσεων χρησιδανείου, ο έλεγχος επέβαλε το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρ.13 παρ.1 περ.δ' του ΚΤΧ, επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων και επί ποσοστού 1/20 της αξίας των κινητών (μηχανημάτων και εργαλείων), όπως αυτή προκύπτει από τα τιμολόγια αγοράς τους.

Κατόπιν αυτού επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ..../2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η υπ' αριθμ. .../15-11-2019 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ. .../6-12-2019 υπόμνημά της, με το οποίο ζητά αφενός, την εξαίρεσή της από το τέλος χαρτοσήμου και αφετέρου, τον υπολογισμό της αξίας των μηχανημάτων επί της οποίας επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου, βάσει της αγοραίας αξίας τους κατά το χρόνο παραχώρησής τους (31/12/2014) και για κάθε επόμενο έτος και όχι βάσει της αρχικής αξίας αγοράς τους. Ο έλεγχος αφού δέχθηκε το δεύτερο ισχυρισμό, συνέταξε την από 23-12-2019 έκθεση τελών χαρτοσήμου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../16-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε τέλος χαρτοσήμου, καθώς η προσφεύγουσα έχει μεν τη νομική μορφή Ανώνυμης Εταιρείας ΟΤΑ, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.2 του Ν.3536/2007, ωστόσο, ως Φορέας Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων, η λειτουργία της καθορίζεται από ιδιαίτερο νομικό πλαίσιο ως κοινωφελής μη κερδοσκοπική επιχείρηση (άρ.225 παρ.2 του Ν. 4555/2018). Επομένως, δεν έχει ως σκοπό την επιδίωξη κέρδους, αλλά εξυπηρετεί αποκλειστικά κοινωφελή σκοπό. Ήδη η Ενιαία Ανεξάρτητη Αρχή

Δημοσίων Συμβάσεων με την υπ' αριθμ. .../2016 απόφασή της, βεβαίωσε ότι οι ΦοΔΣΑ αποτελούν αναθέτουσες αρχές και χαρακτηρίζονται Οργανισμοί Δημοσίου Δικαίου. Πρόκειται για φορείς που συστήθηκαν υποχρεωτικά, διενεργούν πράξεις που εμπίπτουν στη δημόσια εξουσία, αποκλείονται συμμετοχές ιδιωτών στο κεφάλαιό τους, ενώ οι πράξεις τους ελέγχονται κατά 100% από το δημόσιο φορέα που τους σύστησε και ο οποίος είναι και ο μοναδικός πελάτης τους. Ως εκ τούτου απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 3463/2006 που αποτελεί την τελευταία κωδικοποίηση του Κώδικα Δήμων & Κοινοτήτων, στο άρθρο 265 ορίζεται ότι: «1. Δήμοι ή Κοινότητες, μόνοι ή με Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή τρίτους, δύνανται να συνιστούν ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας και τις ειδικότερες ρυθμίσεις των επόμενων παραγράφων.{..}

2. Οι Δήμοι και οι Κοινότητες επιτρέπεται να συμμετέχουν σε άλλες ανώνυμες εταιρείες πέραν αυτών του παρόντος άρθρου {...}

3. Οι ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου δεν επιχορηγούνται άμεσα ή έμμεσα από Ο.Τ.Α.. {...}

"4. Οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, με εξαίρεση τις αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες, τα Δημοτικά Περιφερειακά Θέατρα (ΔΗ.ΠΕ.ΘΕ.), τα δημοτικά και του διαδημοτικού χαρακτήρα θέατρα που έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας δεν συμμετέχουν σε Προγραμματικές συμβάσεις."

5. Δεν επιτρέπεται η μεταβίβαση ή η Σύσταση εμπράγματος βάρους επί ακίνητης περιουσίας που έχει εισφερθεί από Δήμο ή Κοινότητα σε ανώνυμη εταιρεία, την οποία έχει συστήσει ή στην οποία συμμετέχει για την εξυπηρέτηση του καταστατικού της σκοπού, χωρίς την προηγούμενη έγκριση του οικείου δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου.

6. Το Προσωπικό των ανωνύμων εταιρειών Ο.Τ.Α. προσλαμβάνεται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις προεδρικού διατάγματος, το οποίο εκδίδεται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας και μετά από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., η οποία παρέχεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός (1) μηνός αφότου ζητηθεί.{...}

8. Οι ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. συγχωνεύονται, διασπώνται ή λύονται σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του κ.ν. [2190/1920](#), όπως ισχύει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 3536/2007: «1. α) Τροποποιείται η παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [1650/1986](#) (ΦΕΚ 160 Α') ως προς τον ορισμό των αρμόδιων φορέων για τη διαχείριση των στερεών αποβλήτων και των ανάλογων αρμοδιοτήτων των Ο.Τ.Α. (παρ. 3 και 4). Η προσωρινή αποθήκευση, μεταφόρτωση, επεξεργασία, αξιοποίηση και διάθεση των στερεών αποβλήτων σε κάθε Περιφέρεια της χώρας διενεργείται με ευθύνη των Φορέων Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (ΦΟΔΣΑ), που προβλέπονται στο άρθρο 7 παρ. 2 της κ.υ.α. 50910/2727/ 2003 (ΦΕΚ

1909 Β/22.12.2003), οι οποίοι αντιστοιχούν στις διαχειριστικές ενότητες κάθε Περιφέρειας και οι οποίοι οργανώνονται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις επόμενες παραγράφους.

β) Οι ΦΟΔΣΑ είναι δυνατόν να συνιστώνται από Ο.Τ.Α. που ανήκουν σε περισσότερες της μίας διαχειριστικές ενότητες και να έχουν την ευθύνη για την υλοποίηση των ανωτέρω ενεργειών στο γεωγραφικό χώρο που αντιστοιχεί σε αυτές.

2. Οι Ο.Τ.Α. που ανήκουν σε κάθε διαχειριστική ενότητα και οι οποίοι δεν έχουν μέχρι την ισχύ του παρόντος συστήσει ΦΟΔΣΑ υποχρεούνται εντός προθεσμίας που καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα της οικείας Περιφέρειας να προβούν στη σύσταση συνδέσμου ή ανώνυμης εταιρίας Ο.Τ.Α., με σκοπό την άσκηση των δραστηριοτήτων που αναφέρονται στο άρθρο 7 παρ. 2 της κ.υ.α. 50910/2727/16.12.2003 (ΦΕΚ 1909 Β/22.12.2003) ή είναι συναφείς με αυτές.

3. α) Ο σύνδεσμος της προηγούμενης παραγράφου συνιστάται και λειτουργεί σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. [3463/2006](#) (ΦΕΚ 114 Α).

β) Η ανώνυμη εταιρία της προηγούμενης παραγράφου συνιστάται και λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 265 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. [3463/2006](#). Κατ' εξαίρεση και για την αποτελεσματικότερη εκπλήρωση των σκοπών της, η εταιρία αυτή είναι δυνατόν να συμμετέχει, ως κύριο συμβαλλόμενο μέρος, στις προγραμματικές συμβάσεις που προβλέπει το άρθρο 225 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. [3463/2006](#).

4. Σε περίπτωση που οι Ο.Τ.Α. διαχειριστικής ενότητας δεν προβούν στη σύσταση του συνδέσμου ή της ανώνυμης εταιρίας, εντός της προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος, τότε με απόφαση του Γενικού Γραμματέα της οικείας Περιφέρειας συνιστάται αναγκαστικός σύνδεσμος, στον οποίο συμμετέχουν υποχρεωτικά όλοι οι Ο.Τ.Α. που ανήκουν στην οικεία διαχειριστική ενότητα, με σκοπό την άσκηση των δραστηριοτήτων που αναφέρονται ανωτέρω. Ο σύνδεσμος αυτός λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 245 έως 249 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. [3463/2006](#). {...}

9. Οι Φορείς Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (ΦΟ. Δ.Σ.Α.) που λειτουργούν είτε υπό τη μορφή Συνδέσμου είτε υπό τη μορφή ανώνυμης εταιρείας Ο.Τ.Α., μπορούν να συνάπτουν συμβάσεις για τη μίσθωση συγκεκριμένου έργου, στο πλαίσιο των καταστατικών τους σκοπών, ύστερα από έγκριση του Υπουργού Εσωτερικών, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του [άρθρου 6](#) του ν. [2527/1997](#) (ΦΕΚ 206 Α') και της Π.Υ.Σ. [33/2006](#) (ΦΕΚ 280 Α'), όπως ισχύει."

"Το ίδιο ισχύει και για τον Ο.Τ.Α. που αποτελεί μόνος του το ΦΟ.Δ.Σ.Α. της διαχειριστικής περιοχής».

Επειδή, στο άρθρο 225 του Ν. 4555/19-7-2018 – "Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης Εμβάθυνση της Δημοκρατίας Ενίσχυση της Συμμετοχής Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. [Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ Ι»] Ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας των ΦΟΔΣΑ .." - ορίζεται ότι: «1. Οι

δήμοι των περιφερειών της ηπειρωτικής χώρας, πλην της περιφέρειας Αττικής, συνιστούν Φορείς Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (ΦΟΔΣΑ) είτε ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου με τη μορφή συνδέσμου είτε ως επιχειρήσεις Ο.Τ.Α. με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας του άρθρου 236 του παρόντος, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος και με το άρθρο 245.

2. Οι ΦΟΔΣΑ, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, έχουν κοινωφελή και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και λειτουργούν χάριν του δημοσίου συμφέροντος.

3. Σε κάθε περιφέρεια μπορεί να λειτουργούν ένας έως και τρεις ΦΟΔΣΑ, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: {...}»

Επειδή, χρησιδάνειο είναι η σύμβαση, με την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (χρήστης) παραχωρεί στον άλλο συμβαλλόμενο (χρησάμενο) τη χρήση πράγματος χωρίς αντάλλαγμα, αυτός, δε, υποχρεούται να επιστρέψει το πράγμα μετά τη λήξη της σύμβασης (άρθρο 810 Α.Κ.).

Επειδή, στο άρθρο 1 του Κ.Τ.Χ. (Π/Δ 27/7/1931) ορίζεται ότι: «φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Επειδή, στο άρθρο 12 του ΚΤΧ ορίζεται ότι: «1. Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Επειδή στο άρθρο 13, παρ.1 περ. α' & δ' του ΚΤΧ ορίζεται: «α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική πρόσ την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοιδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου {...}

δ. Επί ενοικιάσεων δημοσίων, δημοτικών ή κοινοτικών προσόδων ή δικαιωμάτων ή πραγμάτων εν γένει και επί των διά διαγωνισμού ή καθ' οιοιδήποτε άλλον τρόπον ενεργουμένων παντός είδους παραχωρήσεων υπό του Δημοσίου, των Δήμων ή Κοινοτήτων ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ως και επί πάσης άλλης συμβάσεως οιοιδήποτε αντικειμένου, μεταξύ τινος των αυτών προσώπων εξ ενός και οιοιδήποτε τρίτου εξ ετέρου εις το αναλογικόν τέλος του άρθρ. 12 υπόκειται η μετά την κατακύρωσιν καταρτιζομένη σύμβασις».

Επειδή, στο άρθρο 15 παρ.1^α του Κ.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά 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 διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Εξαιρούνται, {...} ΣΤ'- όπου στο άρθρο 12 του ΚΤΧ ορίζεται ότι επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζόμενων εν τω επομένω άρθρο 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανόμενης αξίας εις ευρώ».

Επειδή, όταν ένας από τους συμβαλλόμενους είναι Δημόσιο, Δήμος, κοινότητα ή άλλα πρόσωπα (ΝΠΔΔ κλπ) που απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου με ειδική διάταξη νόμου, το τέλος χαρτοσήμου καταβάλλει το άλλο συμβαλλόμενο μέρος σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΤΧ όπου ορίζεται ότι: «1. Επί συμβολαίων εν οίς συμβάλλεται το δημόσιον, οι δήμοι και αι κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλα πρόσωπα απαλλασσόμενα τελών χαρτοσήμου, το τέλος καταβάλλει το έτερον συμβαλλόμενον μέρος, ωσαύτως δε και επί των προς το δημόσιον, τον δήμον ή την κοινότητα ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλα πρόσωπα απαλλασσόμενα τελών χαρτοσήμου, εξοφλητικών αποδείξεων και επί λογαριασμών υποκειμένων εις τέλος, τούτο καταβάλλεται υπό του ετέρου μέρους».

Επειδή, με το άρθρο 11 παρ.1 περ.Γ' του Ν. 4169/1961 προβλέπεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με το ποσοστό 20% ως εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή, το ως άνω αναλογικό τέλος χαρτοσήμου θα υπολογισθεί στην αξία της σύμβασης του χρησιδανείου. Κατά τη Διοίκηση, ως αξία του χρησιδανείου, επί της οποίας θα υπολογισθεί το τέλος αυτό, θα ληφθεί υπόψη η αξία, που ορίζεται από τις περί επικαρπίας διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 του Ν. 2961/2001 «περί κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών κ.λπ.», δηλαδή, το τέλος χαρτοσήμου θα υπολογισθεί στο 1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητας του αντικειμένου του χρησιδανείου, για κάθε έτος διάρκειας της σύμβασης, η οποία (αξία) δεν μπορεί να υπερβεί τα 8/10 της πλήρους κυριότητας. Το μέρος, δε, του έτους θεωρείται ως ακέραιο (πλήρες) έτος (Ν.Σ.Κ. γνωμ. ολομ. 649/1979, Υπ. Οικ. Ν. 8575/41/Πολ. 67/1980 - Σχ. Μ. 3962/1947, Σ. 4844/1948, Δ. 3836/1955, Γ. 876/1956).

Για τον προσδιορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας του αντικειμένου του χρησιδανείου (κινητού ή ακινήτου), επί της οποίας θα υπολογισθεί, κατά τ' ανωτέρω, το τέλος χαρτοσήμου, θα πρέπει να διακρίνουμε:

- Εάν αντικείμενο του χρησιδανείου είναι ενσώματο κινητό πράγμα, ως αξία αυτού, για τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου, λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του πράγματος αυτού, δηλαδή, η αξία, που διαμορφώνεται αντικειμενικά και ελεύθερα με ομαλές συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού και στην οποία κάποιος θα μπορούσε να μεταβιβάσει ευχερώς τα δικαιώματά του

(Πρβλ. Σ.τ.Ε. 146/1934, Πρωτ. Αθ. 5693/1964, Υπ. Οικ. Σ. 3657/442/Πολ. 349/ 1986). Από πρακτικής, δε, πλευράς, ως αγοραία αξία νοείται η κρατούσα στην αγορά μέση χονδρική τιμή του πράγματος, κατά το χρόνο κατάρτισης της σχετικής σύμβασης, ως τιμή, δε, του πράγματος η αξία αυτού σε χρήμα. Η αγοραία αυτή αξία λαμβάνεται υπόψη και για τον υπολογισμό του, κατά τ' ανωτέρω, τέλους χαρτοσήμου.

- Εάν αντικείμενο του χρησιδανείου είναι ακίνητο, ως αξία αυτού, για τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου, νοείται η αντικειμενική αυτού αξία ή η βάσει ομοειδών συγκριτικών στοιχείων αγοραία αυτού αξία, στην περίπτωση, που στην τοποθεσία του ακινήτου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται σε περίπτωση, που η διάρκεια της σύμβασης του χρησιδανείου είναι ορισμένου χρόνου, δηλαδή, σε περίπτωση, που στη σύμβαση αυτή ορίζεται ο χρόνος της χρήσης από τον χρησάμενο του προς χρησιδανεισμό διδόμενου πράγματος. (Π. Ρέππα Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Σάκκουλα 2007, σελ. 594-597).

Επειδή, με την Πολ. 1041/2014 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 416/2010 γνωμοδότηση του 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 [π.δ. της 28-7-1931 (ΦΕΚ Α' 239)]».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,

- Η προσφεύγουσα συστήθηκε το 2003 ως «...», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 265 του Ν. 3463/2006 (κωδικοποίηση του Κώδικα Δήμων & Κοινοτήτων), με συμμετοχή στο μετοχικό της κεφάλαιο των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ της Περιφέρειας ... με σκοπό τη διαχείριση των απορριμμάτων του συνόλου των Ο.Τ.Α. και την παροχή υπηρεσιών προς κάθε τρίτο σε σχέση με τους τομείς διαχείρισης απορριμμάτων γενικά, την παροχή υπηρεσιών τεχνικής υποστήριξης και τη συμμετοχή σε εταιρείες ή φορείς οποιασδήποτε μορφής που επιδιώκουν όμοιους σκοπούς.
- Υπέβαλε την υπ' αριθμ. .../27-11-2003 δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως Ν.Π.Ι.Δ. κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Στη συνέχεια, υπέβαλε την υπ' αριθμ..../27-6-2019 δήλωση μεταβολής εργασιών, με την οποία μετέβαλε το σκοπό της από κερδοσκοπικό σε μη κερδοσκοπικό.

Επειδή περαιτέρω, η κρινόμενη προσφυγή αφορά στην επιβολή τέλους χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, πριν δηλαδή την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 4555/2018, σύμφωνα με τις οποίες όλοι οι ΦΟΣΔΑ, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, αποκτούν κοινωφελή και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός περί μη επιβολής τέλους χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 δεν γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 16-01-2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία ... με ΑΦΜ ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../26-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014.

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.454,72 €	9.454,72 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.890,94 €	1.890,94 €
Πρόσθετος φόρος χαρτοσήμου	4.727,36 €	4.727,36 €
Πρόσθετος φόρος ΟΓΑ χαρτοσήμου	945,47 €	945,47 €
Συνολικό ποσό	17.018,49 €	17.018,49 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.