



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,  
Αριθμός  
Απόφασης:

04/09/2023

1176

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
  - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
  - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από **28-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με τον διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.», ΑΦΜ: ....., με έδρα στη ..... Αμαρουσίου, οδός ....., αριθ. ...., κατά της τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθ. .... / 29-12-2022 ανακλητικής δήλωσης τελών χαρτοσήμου και αιτήσεως προς επιστροφή τελών χαρτοσήμου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από **28-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με τον διακριτικό τίτλο «..... **Α.Ε.**», **ΑΦΜ:** ..... 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της υπ' αριθ. .... ανακλητικής δήλωσης τελών χαρτοσήμου και αιτήσεως προς επιστροφή τελών χαρτοσήμου συνολικού ποσού ύψους 24.379,05 €, που είχαν καταβληθεί ως αποτέλεσμα της με αριθ. ..../30-10-2018 Δήλωσης Αποδόσεως Τελών Χαρτοσήμου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ **απέρριψε σιωπηρά** το εν λόγω αίτημα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, η οποία, μεταξύ άλλων, δραστηριοποιείται ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση ζύθου, ποτών, αναψυκτικών- μεταλλικού νερού και άλλων εμφιαλωμένων νερών, πουλάει το προϊόντα της μεταξύ άλλων και σε έμπορους μεταπωλητές. Στα πλαίσια αυτής της δραστηριότητας παρέχει σε αυτούς του εμπόρους- μεταπωλητές τους ψύκτες- διανεμητές μπίρας με σκοπό την αποθήκευση, συντήρηση και μετέπειτα πώληση του ζύθου. Προς τον σκοπό αυτό, κατά το έτος 2018 σύνηψε συμβάσεις παραχώρησης χρήσης εξοπλισμού ορισμένου ή αορίστου χρόνου με τους μεταπωλητές για την χρήση των εν λόγω ψυκτών- διανεμητών μπίρας χωρίς ειδικότερο αντάλλαγμα, με σκοπό την επιστροφή τους μετά την λήξη της σχέσης. Με την κατάρτιση των ως άνω συμβάσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθ. ..../30-10-2018 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου χρησιδανείου, ύψους 24.379,05 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να γίνει δεκτή η υπ' αριθ. .... ανακλητική δήλωση τελών χαρτοσήμου και αίτηση προς επιστροφή τελών χαρτοσήμου, β) να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη και γ) να διαταχθεί η έντοκη επιστροφή του ποσού των 24.379,05 €, που καταβλήθηκε, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

**1.** Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρ. 2, 33 παρ. 4 και 63 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ, η φορολογική αρχή **απέρριψε** την ανακλητική δήλωση τελών χαρτοσήμου και αίτηση επιστροφής τελών χαρτοσήμου, καθώς ο εν λόγω εξοπλισμός αποτελεί για την προσφεύγουσα επενδυτικά αγαθά και η παραχώρησή τους σε μεταπωλητές εντάσσεται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και κείται εντός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ, κατ' αποκλεισμό της επιβολής τελών χαρτοσήμου. Η φύση τους ως επενδυτικά αγαθά, η έκπτωση του φόρου εισροών κατά την αγορά τους και η παρακολούθησή τους για σκοπούς διακανονισμού αποτελούν απόδειξη της χρήσης τους κατά τη φορολογητέα δραστηριότητα της εταιρείας, με αποτέλεσμα να μην δύναται η περαιτέρω παραχώρησή τους να υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με την το άρ. 63 του Κώδικα ΦΠΑ.

**2.** Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1184/1995, έγινε δεκτό ότι η σύμβαση παραχώρησης επενδυτικών αγαθών χωρίς ιδιαίτερο αντάλλαγμα αλλά με σκοπό την χρήση τους για

συντήρηση, διάθεση κλπ. των αγοραζόμενων προϊόντων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί αυτοτελή σύμβαση χρησιδανείου εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ και επομένως δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου. Η ως άνω διάταξη εξακολουθεί να ισχύει και να δεσμεύει την Φορολογική Διοίκηση, καθώς δεν έχει ανακληθεί ούτε έχει τροποποιηθεί. Η μεταγενέστερη ΠΟΛ. 1041/2014 δεν πήρε θέση για την αντιμετώπιση της σύμβασης χρησιδανείου επενδυτικών αγαθών, τα οποία παραχωρεί δωρεάν η επιχείρηση σε πελάτες της με σκοπό να επιστραφούν στο τέλος της σύμβασης, αλλά παρέπεμψε το ζήτημα στο ΝΣΚ λαμβάνοντας υπόψη και της με αριθ. 3529/2010 απόφασης του ΣτΕ. Το ΝΣΚ με τη με αρ. ..../2014 γνωμοδότηση ναι μεν έκρινε ότι τα ως άνω υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, ωστόσο η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει κάνει αποδεκτή την εν λόγω γνωμοδότηση. Η με αριθ. 3529/2010 απόφαση του ΣτΕ (η οποία έκρινε ότι για τα χρησιδάνεια οφείλονται τέλη χαρτοσήμου) αφορά τις χρήσεις 1991 και 1992, ήτοι προγενέστερες της ΠΟΛ. 1184/1995 και επιπλέον η Φορολογική Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1041/2014 δεν αποφάσισε την εφαρμογή της και ως εκ τούτου εξακολουθεί να ισχύει η ΠΟΛ. 1184/1995.

**Επειδή** με τις διατάξεις των άρθρων 13§1 περ. α', 14 και 15§1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ «Περί Κώδικος των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου», ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

**Άρθρο 13:** «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλους υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν 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 ...»,

**Άρθρο 15:** «Εις το κατά την παράγραφαν 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1α) Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικειμένου, 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 σύμβαισιν 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 σύμβαισιν, 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 συνολολόγηση 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 διάρκειάς**, του μέρους του έτους λογιζομένου ως ακεραίου έτους. Η αξία της επικαρπίας ταύτης δεν δύνανται 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 τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου, δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11. [...]»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

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

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

**Επειδή** με την ΠΟΛ.1184/1995 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 269/1995 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, στην οποία αναφέρεται ότι 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 τοποθέτησής 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.λπ. 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 τέλη χαρτοσήμου.

**Επειδή** εν συνεχεία με την υπ' αριθμ. ΣΤΕ 3259/2010 Απόφαση κρίθηκε ότι ορθά καταλογίστηκαν σε βάρος επιχείρησης τέλη χαρτοσήμου για την 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 υπό κρίση διαχειριστικά έτη 1991 και 1992 οφείλονται τέλη χαρτοσήμου από την εταιρία για τις σχετικές συμβάσεις χρησιδανείου, οπότε ορθώς καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή.

**Επειδή** με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1041/03-02-2014, με θέμα: «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 416/2010 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους» διευκρινίστηκε ότι:

*«Κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή, την αριθμ. ..../2010 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.*

*Με την παραπάνω Γνωμοδότηση το Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Α ) έκρινε, ομόφωνα, ότι:*

*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)].

Η αιτιολογία στην οποία βασίστηκε η ανωτέρω γνωμοδότηση συνίσταται στο ότι από το τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ια του άρθρου 20 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, εξαιρούνται μόνον οι συμβάσεις δωρεών εν ζωή ή αιτία θανάτου και γονικής παροχής, όχι όμως και οι συμβάσεις χρησιδανείου, οι οποίες δεν κατανομάζονται στην εξαίρεση, δοθέντος ότι η σύμβαση δωρεάς και η σύμβαση χρησιδανείου δεν ταυτίζονται εννοιολογικά, παρότι έχουν ως κοινό στοιχείο τη μη καταβολή ανταλλάγματος, πρόκειται όμως περί διαφορετικών μορφών συμβάσεων, για αυτό, άλλωστε, ρυθμίζονται με διαφορετικές διατάξεις στον Αστικό Κώδικα.

Επιπλέον, σημειώνουμε ότι, επί ενός ειδικότερου θέματος, αυτού της φορολογικής αντιμετώπισης της σύμβασης χρησιδανείου επενδυτικών αγαθών, τα οποία παραχωρεί δωρεάν η επιχείρηση σε πελάτες της με σκοπό να κάνουν χρήση των υπηρεσιών τους με την υποχρέωση όμως να τα επιστρέψουν σε περίπτωση λύσης ή λήξης της σύμβασης, δηλαδή, εάν επ' αυτής επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου ή πρέπει να εκληφθεί ως σύμβαση χρησιδανείου εντασσόμενη στο πλαίσιο της φορολογητέας με ΦΠΑ δραστηριότητας της επιχείρησης και να μην επιβαρυνθεί αυτή με τέλη χαρτοσήμου, έχει υποβληθεί, μετά από συνεννόηση με το ειδικό Γραφείο Φορολογίας, σχετικό ερώτημα προς το Ν.Σ.Κ. προκειμένου να γνωμοδοτήσει επ' αυτού λαμβανομένης υπόψη και της 3529/2010 απόφασης του Σ.τ.Ε..»

**Επειδή με την υπ' αριθ. 79/2014 Γνωμοδότηση, το ΝΣΚ απεφάνθη ότι:**

«III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων:

1. Από τις προπαρατεθείσες περί τελών χαρτοσήμου διατάξεις προκύπτει ότι επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου σε κάθε σύμβαση, οποιουδήποτε αντικειμένου, εφόσον καταρτίζεται εγγράφως, ανεξάρτητα αν πρόκειται για δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο, καθ' οιονδήποτε τύπο συντεταγμένο, το οποίο δύναται να αναπληρωθεί και από κάθε σχετική εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία (ΣτΕ 3529/2010). Στις, κατά τα παροεκτεθέντα, υποβαλλόμενες σε τέλος χαρτοσήμου συμβάσεις εμπίπτει και η σύμβαση χρησιδανείου, την οποία, κατά το άρθρο 810 ΑΚ, αποτελεί η εκ μέρους ενός των συμβαλλομένων (χρήστη) χωρίς αντάλλαγμα παραχώρηση της χρήσεως πράγματος στον αντισυμβαλλόμενο (χρησάμενο), με την υποχρέωση του τελευταίου να αποδώσει το πράγμα μετά τη λήξη της συμβάσεως (ΣτΕ 3529/2010, ΝΣΚ 416/2010).
2. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά, τα κινητά πράγματα του ερωτήματος (ψυγεία, δεξαμενές, τερματικός εξοπλισμός κλπ), τα οποία αγοράζονται από τον χρήστη και ανήκουν στην κυριότητα του ως πάγια στοιχεία της επιχείρησής του και στη συνέχεια παραχωρούνται χωρίς αντάλλαγμα στον χρησάμενο, προκειμένου να τα χρησιμοποιεί για την αποθήκευση, συντήρηση και μεταπώληση των προϊόντων παραγωγής του χρήστη ή για τη χρήση των υπηρεσιών του τελευταίου, κατά περίπτωση και με την υποχρέωση να τα αποδώσει μετά τη λήξη της συμβάσεως, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, δεδομένου ότι η εν λόγω σύμβαση φέρει όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία της συμβάσεως χρησιδανείου του άρθρου 810 του ΑΚ (ΣτΕ 3529/2010). Το ζήτημα τούτο δεν απασχόλησε την υπ' αριθμ. 269/1995 γνωμοδότηση του ΝΣΚ.
3. Περαιτέρω, όμως, υπό τα εκτιθέμενα στην προηγούμενη παράγραφο, 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 γης χρήσεώς 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 περισσότερων πράξεων που εντάσσονται στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητας της επιχείρησης, εξ απόψεως δ' εφαρμογής των περί φ.π.α. διατάξεων δεν εκλαμβάνεται ως μεμονωμένη πράξη, αλλ' 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 (άρθρο 57 ν. 1642/1986) 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 χρησάμενου ούτε υποχρέωσης του χρήστη για επιστροφή του εκπεσθέντος φ.π.α. στο Δημόσιο.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει καταφατική απάντηση.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

- «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι 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**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα παρέχει σε έμπορες- μεταπωλητές των προϊόντων της ψύκτες- διανεμητές βαρελίσιας μπύρας με σκοπό την αποθήκευση, συντήρηση και μετέπειτα πώληση του ζύθου. Για τις εν λόγω παροχές η ίδια σύναψε κατά το έτος 2018 συμβάσεις παραχώρησης χρήσης εξοπλισμού ορισμένου ή αορίστου χρόνου με τους μεταπωλητές με σκοπό να επιστραφούν στην ίδια μετά την λήξη της συμβατικής σχέσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έχει υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ τη με α/α ...../30-10-2018 Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου συνολικού ποσού 24.379,05 €, το οποίο και κατέβαλε στις 02-11-2018 ως χαρτόσημο συμβάσεων χρησιδανείου.

**Επειδή** με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση της τυγχάνει εφαρμογής η ΠΟΛ. 1184/1995, η οποία δεν ανεκλήθη από την ΠΟΛ. 1041/2014, και με την οποία ορίζεται ρητά η μη επιβολή τελών χαρτοσήμου. Επιπλέον, ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει κάνει αποδεκτή τη με αρ. ..../2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ η οποία έκρινε ότι τα ως άνω υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

**Επειδή**, ωστόσο σύμφωνα με την προαναφερόμενη νομολογία (ΣτΕ 3259/2010, 79/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ) κρίθηκε τελικώς ότι η σύμβαση χρησιδανείου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου και με την ΠΟΛ. 1041/2014 η φορολογική διοίκηση μετέβαλε την ερμηνευτική θέση που είχε δώσει για το εν λόγω θέμα με την προγενέστερη ΠΟΛ. 1184/1995.

Ως εκ τούτου καθώς η υπό κρίση περίπτωση αφορά δήλωση τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 (ήτοι σε κάθε περίπτωση έτους μεταγενέστερου του έτους 2014 που μεταβλήθηκε η θέση της διοίκησης) δεν τίθεται θέμα αναδρομικής φορολογικής επιβάρυνσης του προσφεύγοντος και οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με τον διακριτικό τίτλο «..... **Α.Ε.**», **ΑΦΜ:** ....., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς**

**Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.