



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1216

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. Την 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).
 - ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την η οποία εδρεύει στο, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας στις: από και με κωδικό ηλεκτρονικού αιτήματος ανακλητικές δηλώσεις τελών χαρτοσήμου και αιτήσεις νομιμότοκης επιστροφής τελών χαρτοσήμου για τα έτη 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας των από και με κωδικό ηλεκτρονικού αιτήματοςανακλητικών δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και αιτήσεων νομιμότοκης επιστροφής για τα έτη 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, απορρίφθηκαν σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της Δ.Ο.Υ. Λαμίας οι ως άνω αιτήσεις επιστροφής τελών χαρτοσήμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή της, την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επί των από και με κωδικό ηλεκτρονικού αιτήματος ανακλητικών δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και αιτήσεων νομιμότοκης επιστροφής για τα έτη 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

- Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των αρ. 2, 33 παρ. 4 και 63 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ η φορολογική αρχή απέρριψε τις ανακλητικές δηλώσεις τελών χαρτοσήμου και αιτήσεις επιστροφής τελών χαρτοσήμου, καθώς η παραχώρηση των επενδυτικών αγαθών της σε μεταπωλητές εντάσσεται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της και βρίσκεται εντός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ, κατ' αποκλεισμό της επιβολής τελών χαρτοσήμου.
- Ισχύει η εγκύκλιος ΠΟΛ 1184/1995, η οποία όρισε ρητά ότι δεν επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου στην προκειμένη περίπτωση.

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: **1α)** 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 εις δραχμάς»,

Άρθρο 15: «Εις το κατά την παράγραφον 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 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 συνομολόγηση της συμβάσεως (ΣΤΕ 6172/1995, 4287/1995 κ.ά).

Επειδή η σύμβαση χρησιδανείου ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 810 - 821 του Αστικού Κώδικα:

«Άρθρο 810: «Με τη σύμβαση του χρησιδανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους (χρήστης) παραχωρεί στον άλλο τη χρήση πράγματος χωρίς αντάλλαγμα και αυτός (χρησάμενος) έχει υποχρέωση να αποδώσει το πράγμα μετά τη λήξη της σύμβασης,

Άρθρο 811: ο χρήστης ευθύνεται μόνο για δόλο και βαριά αμέλεια

Άρθρο 812: ο χρήστης οφείλει αποζημίωση για ελαττώματα του πράγματος, που την ύπαρξή τους αποσιώπησε με δόλο

Άρθρο 813: ο χρησάμενος φέρει τις συνηθισμένες δαπάνες για τη συντήρηση του πράγματος. Για άλλες δαπάνες έχει αξίωση σύμφωνα με τις διατάξεις για τη διοίκηση αλλοτρίων και έχει δικαίωμα αφαίρεσης πριν από την απόδοση του πράγματος,

Άρθρο 814: ο χρησάμενος δεν ευθύνεται για φθορά ή μεταβολές του πράγματος, που προέρχονται από τη συμφωνημένη χρήση

Άρθρο 815: ο χρησάμενος δεν έχει δικαίωμα να κάνει χρήση διαφορετική από τη συμφωνημένη, ούτε να παραχωρήσει χωρίς άδεια του χρήστη τη χρήση του πράγματος σε τρίτον.

Άρθρο 816: Το χρησιδάνειο, αν δεν ορίστηκε η διάρκεια της σύμβασης, λήγει μόλις ο χρησάμενος κάνει χρήση του πράγματος, ή περάσει ο χρόνος κατά τον οποίο μπορούσε να κάνει χρήση.

Άρθρο 817: Ο χρήστης έχει δικαίωμα να απαιτήσει το πράγμα και πριν από τη λήξη της σύμβασης, αν ο χρησάμενος το χρησιμοποιεί αντίθετα προς τους όρους της σύμβασης, ή αν το χειροτερεύει, ή αν το παραχώρησε χωρίς δικαίωμα σε τρίτον, ή αν ο ίδιος ο χρήστης χρειάστηκε επειγόντως το πράγμα και δεν μπορούσε να προβλέψει αυτή την ανάγκη.»

Επειδή η προσφεύγουσα έχει ως αντικείμενο εργασιών, μεταξύ άλλων, την παραγωγή και πώληση ζύθου. Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, πωλεί τα προϊόντα της μεταξύ άλλων και σε έμπορους - μεταπωλητές, όπως εστιατόρια, ταβέρνες, μίνι μάρκετ, περίπτερα κλπ. οι οποίοι στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους πωλούν περαιτέρω τα εν λόγω προϊόντα. Παράλληλα, σε πολλές περιπτώσεις παρέχει στους εν λόγω εμπόρους - μεταπωλητές επενδυτικά αγαθά της, ήτοι τους ψύκτες - διανεμητές βαρελίσιας μπύρας και τα ψυγεία συντήρησης των προϊόντων αυτών, τα οποία φέρουν το εμπορικό σήμα της, με σκοπό την αποθήκευση και συντήρηση τους, δεδομένων των ειδικών συνθηκών στις οποίες πρέπει να βρίσκονται τα προϊόντα πριν την πώληση προς τον τελικό καταναλωτή. Προς τούτο συνάπτει συμβάσεις παραχώρησης χρήσης

εξοπλισμού ορισμένου ή αορίστου χρόνου με τους ως άνω μεταπωλητές (χρησάμενους) για την χρήση των ψυκτών - διανεμητών βαρελίσιας μπύρας και των ψυγείων της χωρίς ειδικότερο αντάλλαγμα (δεδομένου ότι αποκομίζει έσοδα από την παραχώρηση της χρήσης του εξοπλισμού μέσω της πώλησης των προϊόντων της στους εμπόρους-μεταπωλητές τα οποία αποθηκεύονται στον εν λόγω εξοπλισμό), τα οποία επιστρέφονται στην προσφεύγουσα μετά τη λήξη της συμβατικής τους σχέσης. Κατά την κατάρτιση δε των εν λόγω συμβάσεων η προσφεύγουσα υπολόγισε και απέδωσε τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 810 ΑΚ, 15 του Π.Δ. της 28.07.31 (Κώδικας Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου) και 15 παρ. 5 του ν. 2961/2001.

Επειδή οι προαναφερθείσες συμβάσεις, φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία των συμβάσεων **χρησιδανείου** κατά τα άρθρα 810 - 821 του Αστικού Κώδικα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα (χρήστης) με τις συμβάσεις αυτές **παραχώρησε τη χρήση παγίων** περιουσιακών της στοιχείων, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία και στο μητρώο παγίων της και αφορούν ψύκτες - διανεμητές βαρελίσιας μπύρας και ψυγεία, **χωρίς αντάλλαγμα** σε έμπορους - μεταπωλητές, όπως εστιατόρια, ταβέρνες, μίνι μάρκετ, περίπτερα κλπ. (χρησάμενος), για συγκεκριμένο ή αόριστο χρόνο.

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 διαρκείας, 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 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1184/1995, η παραχώρηση των επενδυτικών αγαθών της στους εν λόγω μεταπωλητές, χωρίς αντάλλαγμα, αλλά με την υποχρέωση να τα χρησιμοποιούν για τη συντήρηση, διάθεση κλπ. των προϊόντων της, δεν θεωρείται αυτοτελής σύμβαση χρησιδανείου υπαγόμενη σε τέλη χαρτοσήμου, καθώς η παραχώρηση τους έχει άμεση σχέση με την επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας μας, κατ ' άρθρο 2 Κώδικα ΦΠΑ και η φορολογική αρχή δεσμεύεται από την ΠΟΛ 1184/1995 και οφείλει να την ακολουθήσει, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του ΚΦΔ, διότι η εν λόγω Εγκύκλιος δεν έχει ανακληθεί και βρίσκεται ακόμη και σήμερα σε ισχύ.

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 τοποθετήσεως 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 τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΣΤΕ 3529/2010 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».

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 χρησάμενου ούτε υποχρέωσης του χρήστη για επιστροφή του εκπεσθέντος φ.π.α. στο Δημόσιο»

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, διευκρινίστηκε ότι οι εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις χρησιδανείου υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου (όπως είχε ήδη κριθεί και από το ΣΤΕ 3259/2010) και συνεπώς η ερμηνευτική θέση της διοίκησης όπως είχε διατυπωθεί με την ΠΟΛ 1184/1995, όπου προβλεπόταν ότι η εν λόγω σύμβαση δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου, μεταβλήθηκε.

Επειδή επομένως υφίσταται νεότερη εγκύκλιος (ΠΟΛ. 1041/2014) η οποία, σε συμμόρφωση με τη δικαστική νομολογία (ΣΤΕ 3259/2010) και αποδεχόμενη την υπ' αριθ. 416/2010 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., προβλέπει την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις χρησιδανείου.

Επειδή, από τις διατάξεις που προαναφέρθηκαν και τα πραγματικά περιστατικά, αλλά και σύμφωνα με την υπ' αριθ. 3932/2018 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία, έχει ήδη κριθεί παρόμοιο θέμα επιβολής χαρτοσήμου σε συμβάσεις χρησιδανείου, κρίνεται με την παρούσα απόφαση 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 η προσφεύγουσα υπολόγισε και απέδωσε τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ στο χαρτόσημο επί της αξίας του χρησιδανείου με τις υποβληθείσες δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου ετών 2019, 2020 και 2021 και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.