



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1539

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα κατά της υπ' αριθμόν/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 445.041,34 € πλέον προστίμου άρθ. 58 του ν.4987/2022 λόγω μη υποβολής ποσού 222.520,67 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **667.562,01 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 21/12/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/04-04-2023).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι μηχανήματα ψύξης/ψυγεία για την τοποθέτηση/σερβίρισμα του έτοιμου προϊόντος παραγωγής της προσφεύγουσας, που έχουν καταχωρηθεί ως πάγια στοιχεία στο τηρούμενο Μητρώο Παγίων, δε βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της και δε χρησιμοποιούνται για δικές της παραγωγικές λειτουργίες, αλλά έχουν τοποθετηθεί στις επιχειρηματικές εγκαταστάσεις τρίτων-ανεξάρτητων επιχειρήσεων που συνεργάζονται μαζί της υπό την ιδιότητα του πελάτη. Ο εξοπλισμός χρησιμοποιείται από τους πελάτες της προσφεύγουσας προκειμένου να αποθηκεύονται-σερβίρονται τα προϊόντα υπό την επωνυμία της. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο ενδεικτικά κάποια από τα συμφωνητικά που έχει συνάψει με τους πελάτες της. Από την επισκόπηση των συμφωνητικών, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω εξοπλισμός τοποθετήθηκε στις εγκαταστάσεις των πελατών της προσφεύγουσας με τη μορφή **χρησιδανείου** (άνευ ανταλλάγματος), ήτοι πράξη υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2,4%. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έχει αποδώσει το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, αυτό υπολογίστηκε από τον έλεγχο επί των 8/10 της αξίας κτήσης του επίμαχου εξοπλισμού ($23.179.236,54 \text{ €} \times 8/10 = 18.543.389,23 \text{ €}$), όπως αυτή προκύπτει από το αρχείο με τίτλο «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'» και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να καταλογίσει τα υπό κρίση τέλη χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2017 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2^{ος} λόγος: Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρ. 2, 33 παρ. 4 και 63 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α., της ΠΟΛ 1184/1995 και της ΠΟΛ 1041/2014 και κατ' εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς της περί μη οφειλής τελών χαρτοσήμου στην προκειμένη περίπτωση, καθώς η παραχώρηση κατά χρήση από την ίδια των επενδυτικών αγαθών της σε πελάτες της εντάσσεται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της και κείται εντός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α., κατ' αποκλεισμό της επιβολής τελών χαρτοσήμου.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων **13§1** περ. α', **14** και **15§1** περ. α' του π.δ/τος της **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, οιοιδήποτε αντικειμένου, 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, 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 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 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 δραστηριοποιείται στην πώληση προϊόντων ζύθου σε διάφορα σημεία λιανικής πώλησης. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα παρέχει στους εμπόρους - μεταπωλητές επενδυτικά αγαθά της, ήτοι μηχανήματα, 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. Η εν λόγω παραχώρηση

χρήσης γίνεται χωρίς ειδικότερο αντάλλαγμα, δεδομένου ότι αποκομίζει έσοδα μέσω της πώλησης των προϊόντων της στους εμπόρους-μεταπωλητές, τα οποία αποθηκεύονται στον εν λόγω εξοπλισμό.

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 κυριότητας, για κάθε έτος διάρκειας της χρήσεως, που δεν δύναται να υπερβεί τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας».

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 1041/03-02-2014 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ...../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 ότι 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 δραστηριότητά της, 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 Ν.4987/2022, 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. /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 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.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./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 σύμβασης 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 σύμβασης 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./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 όπως αναφέρθηκε ανωτέρω στο ιστορικό της παρούσας, στις συναφθείσες συμβάσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και των πελατών της-μεταπωλητών υφίσταται ρητή αναφορά ότι ο εξοπλισμός παραχωρείται με τη μορφή χρησιδανείου άνευ ανταλλάγματος.

Επειδή από τις διατάξεις που προαναφέρθηκαν και τα πραγματικά περιστατικά, αλλά και σύμφωνα με λοιπές αποφάσεις της Υπηρεσίας μας (υπ' αριθ./2018 και/2023), με τις οποίες, έχει ήδη κριθεί παρόμοιο θέμα επιβολής χαρτοσήμου σε συμβάσεις χρησιδανείου, κρίνεται με την παρούσα απόφαση ότι οι επίμαχες περιπτώσεις παραχώρησης της χρήσης επενδυτικών αγαθών χωρίς αντάλλαγμα **φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία των συμβάσεων χρησιδανείου** κατά το άρθρο 810 ΑΚ, ΣτΕ 3529/2010 και ΝΣΚ 416/2010, υπαγομένων σε τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2,4%.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν.4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή με την Ε. 2049/2021 διευκρινίστηκε ότι:

«...».

Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης». Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, **ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.**

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 1 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, όπως ίσχυε έως και 13/07/2022 και πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 58 του Ν. 4955/2022 *«Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται [...] εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικόν πληρωμής, μνημονεύον απαραιτήτως τα ουσιώδη στοιχεία του σημαινόμενου εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφον τούτον [...] Το αποδεικτικόν πληρωμής δέον να εκδίδεται το βραδύτερον εντός πέντε ημερών από της ημερομηνίας του σημαινόμενου εγγράφου».*

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου στο φορολογικό έτος 2017 έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι οι δηλώσεις για την απόδοση του τέλους χαρτοσήμου επί των καταρτισθεισών συμβάσεων εκάστου έτους έπρεπε να έχουν υποβληθεί εντός του ιδίου εκάστου έτους. Αυτό σημαίνει ότι ακόμη και για τις συμβάσεις που καταρτίσθηκαν εντός του έτους 2017, οι σχετικές δηλώσεις έπρεπε να έχουν υποβληθεί εντός του εν λόγω έτους, με αποτέλεσμα η πενταετής περίοδος παραγραφής να άρχεται στις 31/12/2017 και να εκπνέει στις 31/12/2022.

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει **καταρχήν** βάσιμος, αναφορικά με συμβάσεις χρησιδανείου που έχουν καταρτισθεί έως και 26/12/2017, δεδομένου ότι για αυτές, η ανωτέρω πενθήμερη

προθεσμία για την απόδοση του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου έληγε στις 31/12/2017 και κατ' επέκταση το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό παραγράφηκε στις 31/12/2022.

Επειδή αντιθέτως, όσον αφορά συμβάσεις χρησιδανείου που καταρτίστηκαν στο διάστημα από 27/12/2017 έως και 31/12/2017, η ανωτέρω πενθήμερη προθεσμία για την απόδοση του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου έληγε εντός του Ιανουαρίου του έτους 2018 και κατ' επέκταση το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό παραγράφηκε μετά την παρέλευση πέντε (5) ετών από το τέλος του 2018, ήτοι στις 31/12/2023.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος υπολόγισε το καταλογισθέν τέλος χαρτοσήμου, βασιζόμενος στο αρχείο με τίτλο «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'», το οποίο περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, στήλη με την αξία κτήσης του εξοπλισμού (βάση υπολογισμού του τέλους χαρτοσήμου) και στήλη με τίτλο «Ημ. Κεφαλ/σ».

Επειδή η Υπηρεσία μας έκρινε πως θα πρέπει να διαπιστωθεί εάν υπήρξαν περιπτώσεις παγίων στοιχείων που παραχωρήθηκαν με τη μορφή συμβάσεων χρησιδανείου που καταρτίστηκαν έως και 26/12/2017, ούτως ώστε αυτά να εξαιρεθούν της επιβολής τελών χαρτοσήμου.

Επειδή σε αυτή τη βάση, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/02-04-2024 Αίτημα για παροχή πρόσθετων στοιχείων, με το οποίο αιτήθηκε όπως στο αρχείο με τίτλο «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'» προστεθούν στήλες που να περιλαμβάνουν πληροφορίες για τον εκάστοτε πελάτη στον οποίο έχει παραχωρηθεί ο εξοπλισμός, ο τόπος εγκατάστασης αυτού και η ημερομηνία κατάρτισης της εκάστοτε σύμβασης χρησιδανείου. Παράλληλα, σε απάντηση του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/08-04-2024 Αιτήματος της προσφεύγουσας για ολιγοήμερη παράταση της προθεσμίας για προσκόμιση των ανωτέρω (το οποίο έγινε δεκτό), η Υπηρεσία μας αιτήθηκε όπως στο ανωτέρω αρχείο προστεθούν ακόμη δύο (2) στήλες, αναφορικά με την ημερομηνία και τον τρόπο γνωστοποίησης της κατάρτισης των σχετικών συμβάσεων χρησιδανείου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (βλ. σχετ. από 08/04/2024 e-mail).

Επειδή σε συνέχεια των ανωτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/25-04-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, στο οποίο επισυναπτόταν ηλεκτρονικό αρχείο excel με τίτλο “.....”, στο οποίο περιλαμβάνονταν στήλες με κωδικό και περιγραφή των παγίων, αξία κτήσης, στοιχεία των πελατών στους οποίους έχει παραχωρηθεί η χρήση και **Ημερομηνία Συμφωνητικού** και **Ημερομηνία Εγκατάστασης**. Στο δε σώμα του εν λόγω Υπομνήματος, η προσφεύγουσα αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«[...] 1.3. Στην στήλη G «Ημερομηνία Συμφωνητικού» έχουμε καταχωρήσει την ημερομηνία των συμφωνητικών που κατέστη εφικτό να επεξεργαστούμε και να καταγράψουμε στο χρονικό αυτό διάστημα. Για όσες συμβάσεις δεν κατέστη εφικτό να καταγραφούν έχουμε συμπεριλάβει την «Ημερομηνία Εγκατάστασης» (στήλη F) του εξοπλισμού στον χώρο του πελάτη μας όπως προκύπτει από τα βιβλία της Εταιρείας μας.

1.4. Τέλος να σημειώσουμε ότι τα συμφωνητικά δεν έχουν υποβληθεί στις φορολογικές αρχές κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 όπως διαπιστώνει ο έλεγχος στη σελίδα 10 της οικείας έκθεσης ελέγχου (δ) τα κατά περίπτωση συμφωνητικά δεν γνωστοποιήθηκαν στην οικεία Δ.Ο.Υ.» για αυτό άλλωστε επέβαλε και σχετικά πρόστιμα εις βάρος της Εταιρείας μας [...].»

Επειδή αναφορικά με το ηλεκτρονικό αρχείο excel με τίτλο “.....”:

- από αυτό απουσιάζει η στήλη με τίτλο «Ημ. Κεφαλ/σ» που υπήρχε στο αρχείο με τίτλο «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'» και

- το άθροισμα της στήλης “Αξία κτήσης” (μετά και την αφαίρεση των παγίων που αντί για επωνυμία πελάτη αναφέρουν ως μη παραχωρηθέντα) ανέρχεται σε 19.000.080,72 €, ενώ η αντίστοιχη αξία στο αρχείο με τίτλο «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'» (συμπεριλαμβανομένων των προσθηκών) ανέρχεται σε 23.179.236,54 €, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η σύνδεση μεταξύ των δύο αρχείων.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, οι συμβάσεις χρησιδανείου που συνήψε η προσφεύγουσα δε γνωστοποιήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δεν αποδεικνύεται η βεβαία ημερομηνία κατάρτισης αυτών, ώστε να δύναται να στοιχειοθετηθεί παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου επί αυτών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ..... και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Αξία υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου	18.543.389,23
Τέλος χαρτοσήμου 2,4%	445.041,34
Πρόστιμο άρθ. 58 ν.4987/2022 λόγω μη υποβολής	222.520,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	667.562,01

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

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

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.