



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 133/2016**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' Τμήμα)**

**Συνεδρίαση της 23<sup>ης</sup> Μαΐου 2016**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Β 1071556 ΕΞ 2016/6-5-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δνση Φορολογικής Διοίκησης/Δνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας/Τμήμα Β' Τελών και Ειδικών Φορολογιών).

**Ερώτημα:** *Αν, ενόψει του κατωτέρω παρατιθέμενου πραγματικού: 1. Το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται και για τις συμβάσεις χρησιδανείου που έχουν συναφθεί πριν από την ημερομηνία εκδόσεως ή αποδοχής της υπ' αριθμ. 79/2014 γνωμοδοτήσεως του ΝΣΚ, ή και πριν από την ημερομηνία δημοσιεύσεως της υπ' αριθμ. 3529/2010 αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) ή, λόγω της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Δνση Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας/Δνση 14<sup>η</sup> ΦΠΑ) και κατά συμμόρφωση προς τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοικήσεως, το τέλος χαρτοσήμου πρέπει να επιβληθεί μόνο για τις συμβάσεις που καταρτίστηκαν μετά τις ημερομηνίες αυτές*

2. Μπορούν να επιβληθούν κυρώσεις λόγω παραλείψεως χαρτοσημάνσεως συμβάσεων χρησιδανείου, οι οποίες καταρτίσθηκαν πριν από την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 79/2014 γνωμοδοτήσεως του ΝΣΚ.

3. α) Μπορεί να θεωρηθεί η υπ' αριθμ. 79/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως νέο στοιχείο, βάσει του οποίου η φορολογική διοίκηση μπορεί να επανέλθει, μέσω της διαδικασίας επανελέγχου, σε υποθέσεις που είχαν περαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο στο παρελθόν και να επιβάλει το τέλος χαρτοσήμου. Συναφώς προς ταύτα: β) Σε περίπτωση κατά την οποία διενεργείται επανέλεγχος για άλλη αιτία, είναι επιτρεπτός ο καταλογισμός του τέλους χαρτοσήμου λόγω παραλείψεως χαρτοσημάνσεως συμβάσεων χρησιδανείου και β) σε περιπτώσεις που είχε χορηγηθεί φορολογικό πιστοποιητικό, η φορολογική διοίκηση οφείλει να προβεί σε οποιαδήποτε τροποποίηση ή άλλη ενέργεια.


Επί των ως άνω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

#### **Ιστορικό**

1. Με την υπ' αριθμ. 269/1995 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον αρμόδιο Υφυπουργό Οικονομικών, έγινε δεκτό ότι αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ των δαπανών κατασκευής και τοποθέτησης διαφημιστικών τεντών από εταιρείες παραγωγής παγωτών, γλυκών κλπ. στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία κλπ), καθώς και της παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών επιχειρήσεων (δεξαμενών, ψυγείων κλπ), χωρίς αμοιβή, προκειμένου να αποθηκεύονται σε αυτά προϊόντα παραγωγής τους, τα οποία πωλούν στους πελάτες τους, δεδομένου ότι εμπίπτουν στην έννοια των αγαθών επένδυσης του άρθρου 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986, όπως ίσχυε.

2. Μετά ταύτα, η Διοίκηση, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία κοινοποιήθηκε η πιο πάνω γνωμοδότηση στις αρμόδιες υπηρεσίες, προκειμένου να εφαρμοσθεί από αυτές<sup>1</sup>, αφού εξέθεσε το προαναφερθέν στην προηγούμενη παράγραφο πόρισμα της γνωμοδοτήσεως, διέλαβε περαιτέρω ότι «η σύμβαση παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών

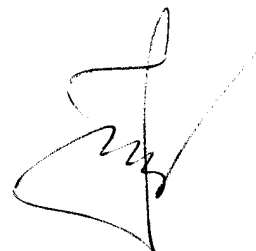
<sup>1</sup> Οι γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ πριν από την αποδοχή τους δεν δημιουργούν κανένα δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου και μετά την αποδοχή τους αποτελούν πράξεις που είναι υποχρεωτικές για τη Διοίκηση (άρθρα: 4§2 π.δ. 6/1961, Α' 5 - 6§4 π.δ. 282/1996, Α' 199 και 7§4 ν. 3086/2002, Α' 324).

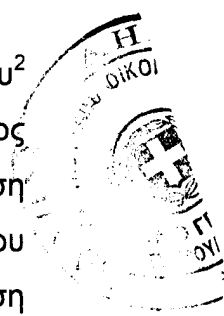


χωρίς ιδιαίτερο αντάλλαγμα, αλλά με την ανάληψη από αυτούς (σημείωση: εννοούνται οι χρήστες), της υποχρέωσης να χρησιμοποιούν τα αγαθά αυτά για συντήρηση, διάθεση κλπ. των αγοραζομένων από τους χρήστες προϊόντων τους, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί αυτοτελή σύμβαση χρησιδανείου εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α. και επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1β του Ν. 1642/86, η σύμβαση αυτή δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου» και τούτο παρά το γεγονός ότι το ζήτημα της οφειλής ή μη τελών χαρτοσήμου στις εν λόγω συμβάσεις παραχώρησης δεν ετίθετο στο υποβληθέν ερώτημα, αλλ' ούτε και αντιμετωπίστηκε από τη γνωμοδότηση. Επιπροσθέτως τούτου, στην ίδια εγκύκλιο περιελήφθη και ρήτρα, σύμφωνα με την οποία, «κάθε διαταγή αντίθετου περιεχομένου, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου σε περιπτώσεις παραχώρησης της χρήσης επενδυτικών αγαθών με τις παραπάνω προϋποθέσεις, παύει να ισχύει, από την έκδοση της παρούσας».

3. Με την υπ' αριθμ. 3529/2010 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, μετά από ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της παραγράφου 1 εδ. α' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 810 του Αστικού Κώδικα, κρίθηκε ότι ορθά καταλογίστηκαν σε βάρος επιχειρήσεως τέλη χαρτοσήμου για τη δωρεάν παραχώρηση, από αυτή, ψυγείων συντηρήσεως των προϊόντων της στους πελάτες της με σύμβαση χρησιδανείου αόριστης διάρκειας, με την αιτιολογία 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».

4. Με την υπ' αριθμ. 79/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και εκδόθηκε επί ερωτήματος προκληθέντος εξ αφορμής του γεγονότος ότι περιήλθε σε γνώση της διοικήσεως η





προαναφερθείσα απόφαση του ΣτΕ, έγινε δεκτό ότι υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου<sup>2</sup> η σύμβαση παραχωρήσεως της χρήσεως επενδυτικού αγαθού άνευ ανταλλάγματος (χρησιδάνειο), προκειμένου αυτός, στον οποίον παραχωρείται η χρήση (χρησάμενος), να συντηρεί ή και να αποθηκεύει προϊόντα παραγωγής του παραχωρούντος τη χρήση (χρήστη) προς μεταπώληση αυτών, ή να κάνει χρήση περαιτέρω υπηρεσιών που παρέχονται, κατ' επάγγελμα, από τον χρήστη.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

5. Στο ν. 2523/1997 «*Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις*» (Α' 179), προβλέπονται, πλην άλλων, τα θέματα της επιβολής προσθέτων φόρων σε περίπτωση μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής και υποβολής ανακριβούς δηλώσεως (άρθρο 1) και της επιβολής προστίμων για παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, εφόσον δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (άρθρο 4). Οι διατάξεις περί επιβολής προσθέτων φόρων εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του δημοσίου .

6. Στο άρθρο 1§8 του ν. 2523/1997, το οποίο κατ' άρθρο 3 εδ. πρώτο του ίδιου νόμου εφαρμόζεται αναλόγως και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του δημοσίου, επομένως και για τα εν προκειμένω ενδιαφέροντα τέλη χαρτοσήμου του π.δ. της 28-7-1931 «*περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου*» (Α' 239), ορίζεται ότι «*πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το ΣτΕ αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων*»<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 11§1 περ. Γ' του ν. 4169/1961 (Α' 81) επιβάλλεται υπέρ του ΟΓΑ ειδική κοινωνική εισφορά επί των κατά τας διατάξεις του π.δ. της 28 Ιουλ. 1931 «*περί Κώδικος των Νόμων περί τελών χαρτοσήμου*», ως και των υπό ετέρων νόμων ή διαταγμάτων προβλεπομένων πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμου, ανερχόμενη σε ποσοστό 20% επί των τελών χαρτοσήμου, κατ' άρθρο 6 παρ. 1 του ν.δ. 4435/1964. Η εν λόγω εισφορά έχει χαρακτήρα παρεπόμενο προς τα καταλογιζόμενα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία αποτελούν την βάση υπολογισμού της και καταλογίζεται και συνεισπράττεται από κοινού με τα τέλη (ΣτΕ 1561/2003, 2579/1998 κ.ά.).

<sup>3</sup> Σημειωτέον ότι, στο άρθρο 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ - (ν. 4174/2013, Α' 170), ο οποίος, πάντως, κατ' άρθρο 73 άρχισε να ισχύει από 1-1-2014, ορίσθηκαν τα εξής: «*Ερμηνευτικές εγκυκλίους και οδηγίες. 1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές*



## Ερμηνεία των διατάξεων.

### Γενικά

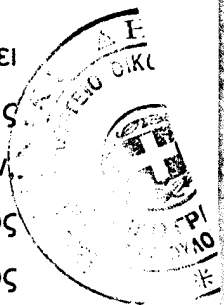
7. Ως γνωστόν, η επιβολή των φόρων, ως απόρροια της συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου, διενεργείται στο πλαίσιο δεσμίας αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής, εφόσον συντρέξουν οι προς τούτο νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις (βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Ε', Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Β', σελ. 529). Εξάλλου, γίνεται εν γένει δεκτό ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης δεν έχει εφαρμογή σε διοικητικές πράξεις που εκδίδονται κατά δεσμία αρμοδιότητα (βλ. ΣτΕ 3160/2015, 2067/2004, που απέρριψαν αίτηση ακύρωσης κατά πράξης αναδάσωσης λόγω παραβίασης της αρχής της **χρηστής διοίκησης**, με τη σκέψη ότι η ακύρωση προϋποθέτει πράξη εκδιδόμενη κατά διακριτική ευχέρεια και όχι κατά δέσμια αρμοδιότητα).

8. Παρά ταύτα, με πλείστες όσες αποφάσεις του ΣτΕ (3256/2014, 3946/2012, 3882/2010, 461/2008, 431/2007), οι οποίες συντάσσονται με τις μνημονευόμενες σε αυτές αποφάσεις του ΔΕΚ (ήδη ΔΕΕ), που εκδόθηκαν επί προδικαστικών ερωτημάτων που υποβλήθηκαν από το ΣτΕ με την υπ' αριθ. 608/2004 απόφασή του, έγινε δεκτό ότι στο πεδίο του εσωτερικού φορολογικού δικαίου, ειδικώς προκειμένου περί των επιρριπτόμενων στην κατανάλωση φόρων (κύκλου εργασιών και ΦΠΑ), εφαρμόζονται οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου, οι οποίες συγκαταλέγονται μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, με τη συνδρομή των προαναφερθεισών προϋποθέσεων που τίθενται και για την εφαρμογή των αρχών της χρηστής διοίκησης, αλλά χωρίς την προϋπόθεση αν η επιβάρυνση θα μπορούσε, ενόψει των συντρεχουσών σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνθηκών, να θέσει σε κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της επιχειρήσεως του φορολογουμένου.

9. Πάντως, για καταλογισμούς μη παρακρατούμενων και επιρριπτομένων φορολογικών επιβαρύνσεων η νομολογία δεν έχει διατυπώσει εισέτι παρόμοια

---

*εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας. 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. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης».*



ερμηνευτική θέση προς την ως άνω αναφερομένη.<sup>4</sup> Ωστόσο, τα κριτήρια που έχει θέσει η ως άνω πάγια νομολογία του ΣτΕ και του ΔΕΕ για τη στάθμιση της νομιμότητας ή μη του καταλογισμού παρακρατουμένων και επιρριπτομένων φόρων, εις βάρος επιχείρησης που ενήργησε καλοπίστως και κατά συμμόρφωση προς θετική ενέργεια (π.χ. εγκύκλιο) της φορολογικής αρχής (η οποία στο πνεύμα ενός σώφρονος και ενημερωμένου επιχειρηματία δημιούργησε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη), δύναται ευπροσώπως να εφαρμοσθούν, υπό προϋποθέσεις, και κατά την επιβολή ετέρων φορολογικών επιβαρύνσεων, εφόσον ήθελε, επί πλέον, κριθεί σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση από τη φορολογική διοίκηση ότι η επιβολή των επιβαρύνσεων αυτών είναι σφόδρα πιθανόν ότι θα καταστήσει εξόχως δυσχερή την οικονομική θέση της επιχείρησης, ιδίως δε όταν η επιβολή αυτή πρόκειται να αναδράμει σε μεγάλο χρονικό βάθος.

#### **Επί του πρώτου και δευτέρου ερωτήματος**

10. Στην εν προκειμένω κρινόμενη περίπτωση, η εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκύκλιος με το προεκτεθέν περιεχόμενο, κατ' αρχήν ήταν αυτή καθ' εαυτή πρόσφορη για την από μακρού χρόνου, και δη από του έτους 1995, δημιουργία στους φορολογουμένους σταθερής και δικαιολογημένης πεποιθήσεως ότι δεν υπόκεινται στο τέλος χαρτοσήμου οι συμβάσεις χρησιδανείου, περί των οποίων η υπ' αριθμ. 79/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, (με την επιφύλαξη, πάντως, ότι η ρηθείσα εγκύκλιος δεν είχε έδραση στο πόρισμα της υπ' αριθμ. 269/1995 γνωμοδοτήσεως του ΝΣΚ). Η τελική, όμως, κρίση περί των ως άνω παραδοχών *in concreto*, ανήκει στην αρμοδιότητα της φορολογική διοικήσεως, η οποία θα ελέγξει τις συνθήκες υπό τις οποίες ενήργησε κάθε επιχείρηση, τον βαθμό οργάνωσης αυτής και την εν τοις πράγμασι καλοπιστία της ή μη επί του συγκεκριμένου ζητήματος.

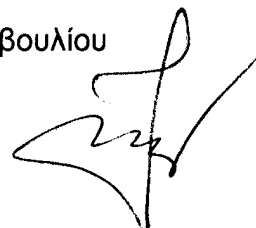
11. Υπό τα ως άνω δεδομένα και γενόμενα δεκτά, σε σχέση με τους φορολογούμενους, οι οποίοι συμμορφώθηκαν προς την επίμαχη εγκύκλιο, η επιβολή τέλους χαρτοσήμου (και κοινωνικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ), και, πολύ περισσότερο, προσθέτου φόρου και προστίμου, **ειδικώς και μόνον** για τις συμβάσεις χρησιδανείου, περί των οποίων η υπ' αριθμ. 79/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, που έχουν συναφθεί πριν από την ημερομηνία εκδόσεως (27-10-2010) της υπ' αριθμ. 3529/2010 αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), θα ήταν αντίθετη

<sup>4</sup> Απεναντίας, για τους καταλογισμούς πρόσθετων φόρων και προστίμων το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχεται ως εφαρμοστέα την αρχή της χρηστής διοικήσεως (ΟΛΣτΕ 3173/2014, 3278/1992, ΣτΕ 2641/1994 κ.α.).

προς τις αρχές της χρηστής διοικήσεως και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εφόσον η φορολογική αυτή επιβάρυνση θα μπορούσε, ενόψει των συντρεχουσών σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνθηκών, να θέσει σε σοβαρό κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της επιχειρήσεως, γεγονός το οποίο θα πρέπει επίσης να κριθεί περιπτωσιολογικά από τη φορολογική διοίκηση σε κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση (με στάθμιση του ύψους των επιβλητέων φόρων και προστίμων, της εν γένει οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης κ.ο.κ.).

**12.** Πέραν των ανωτέρω, θα πρέπει να συνεκτιμηθούν και τα εξής: **(α)** Ούτε στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου, ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4169/1961 ειδικής κοινωνικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, αντιστοίχως. Συνεπώς οι σχετικές αξιώσεις υπόκεινται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή (ΣτΕ 1561/2003). Συνεπώς, η επιβολή τελών χαρτοσήμου, προσθέτου φόρου και προστίμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, λόγω μεταβολής των απόψεων της διοικήσεως, έστω και αν η μεταβολή αυτή έχει ως έρεισμα την απόφαση του ΣτΕ ή τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ, μπορεί να ανάγεται σε προγενέστερο χρονικό διάστημα εξικνούμενο μέχρι της εικοσαετίας προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως, γεγονός που δεν αποκλείεται να θέσει σε κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της επιχειρήσεως. **(β)** Μολονότι τα τέλη χαρτοσήμου συνιστούν έμμεσο μη επιρριπτόμενο φόρο, εντούτοις, η, κατά τα ανωτέρω, συμπεριφορά της διοικήσεως, η οποία εκδηλώθηκε με την επίμαχη εγκύκλιο, αποστέρησε τον υπόχρεο σε καταβολή του τέλους χαρτοσήμου (χρήστη εν προκειμένω) από τη δυνατότητα να επιρρίψει το τέλος στον αντισυμβαλλόμενο (χρησάμενο), ως άλλωστε είθισται στην πράξη, δεδομένου ότι οι συμβαλλόμενοι μπορούν με ιδιαίτερη συμφωνία, η οποία δεσμεύει τους ίδιους, να ρυθμίσουν διαφορετικά το βάρος αυτό και να καθορίσουν ότι ο ένας από αυτούς θα επιβαρύνεται με την καταβολή του χαρτοσήμου, ασχέτως αν η συμφωνία αυτή δεν έχει επίδραση έναντι του Δημοσίου (ΑΠ 201/1998).

**13. Μειοψήφησε** ο Νομικός Σύμβουλος Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, ο οποίος, σε σχέση με τα δύο πρώτα ερωτήματα, διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη: Η έκδοση της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκυκλίου, με το προεκτεθέν περιεχόμενο, δεν καθιστά ανεπίτρεπτο τον καταλογισμό του τέλους χαρτοσήμου για τις συμβάσεις χρησιδανείου που έχουν συναφθεί πριν και, πολύ περισσότερο, μετά από την ημερομηνία εκδόσεως της υπ' αριθμ. 3529/2010 αποφάσεως του Συμβουλίου



της Επικρατείας (ΣτΕ). Ειδικώς, όμως, σε σχέση με τους φορολογούμενους, οι οποίοι συμμορφώθηκαν προς την εγκύκλιο, η οποία ήταν αυτή καθ' εαυτή πρόσφορη για την από μακρού χρόνου δημιουργία στους φορολογουμένους σταθερής και δικαιολογημένης πεποίθησεως ότι δεν υπόκεινται στο εν λόγω τέλος, η επιβολή προσθέτου φόρου και προστίμου για τις συμβάσεις χρησιδανείου που έχουν συναφθεί πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της υπ' αριθμ. 3529/2010 αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), θα ήταν, ως κύρωση συνδεδομένη προς το πρόσωπο του φορολογουμένου, αντίθετη προς τις αρχές της χρηστής διοικήσεως, οι οποίες πρέπει σε κάθε περίπτωση να διέπουν τη λειτουργία της δημόσιας διοικήσεως και, συνεπώς, και της φορολογικής αρχής (πρβλ ΟλΣτΕ 3278/1992).

#### **Επί του τρίτου ερωτήματος**

**14.** Η μεταβολή των απόψεων της διοικήσεως, έστω και αν έχει ως έρεισμα την απόφαση του ΣτΕ ή και τη γνωμοδότηση ΝΣΚ, δεν παρέχει στην φορολογική αρχή δικαίωμα να προβεί, μέσω της διαδικασίας οποιουδήποτε επανελέγχου, στην επιβολή τελών χαρτοσήμου κλπ σε υποθέσεις που είχαν περαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, διότι η απόφαση του ΣτΕ και η γνωμοδότηση του ΝΣΚ προέβησαν σε ερμηνεία (και στη συνέχεια σε εφαρμογή) των διατάξεων που δείπταν την έννομη επί της οποίας έκριναν και προσέδωκαν σε αυτές την κατά τα προεκτεθέντα έννοια και συνέπεια, τις οποίες είχαν από της ενάρξεως ισχύος των διατάξεων και, επομένως, δεν συγκροτούν συμπληρωματικά στοιχεία για την ανατροπή φορολογικών εγγραφών που οριστικοποιήθηκαν. Συνακολούθως προς ταύτα, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, και στα τρία σκέλη του τρίτου ερωτήματος αρμόζει αρνητική απάντηση.

#### **Απάντηση**

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ως εξής:

**15. Επί του πρώτου και δευτέρου ερωτήματος, κατά πλειοψηφία:** Κατά τα ανωτέρω αναλυτικότερα αναπτυσσόμενα, η επιβολή τέλους χαρτοσήμου (και κοινωνικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ), ως και προσθέτου φόρου προστίμου, ειδικώς και μόνον για τις συμβάσεις χρησιδανείου, περί των οποίων η υπ' αριθμ. 79/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, που έχουν συναφθεί πριν από την ημερομηνία εκδόσεως (27-10-2010) της υπ' αριθμ. 3529/2010 αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας, δεν είναι επιτρεπτή για το προ της εκδόσεως αυτής χρονικό διάστημα, εφόσον η φορολογική διοίκηση ήθελε κρίνει ότι η μη καταβολή των ως άνω

επιβαρύνσεων οφείλεται στο γεγονός ότι οι υπόχρεοι συμμορφώθηκαν καλοπίστως προς την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκύκλιο, και ότι η αναδρομική αυτή επιβάρυνση θα μπορούσε, ενόψει των συντρεχουσών σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνθηκών, να θέσει σε σοβαρό κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της επιχείρησής.

**16. Επί του τρίτου ερωτήματος, ομοφώνως:** Η μεταβολή των απόψεων της διοικήσεως, έστω και αν έχει ως έρεισμα την απόφαση του ΣΤΕ ή και τη γνωμοδότηση ΝΣΚ, δεν παρέχει στην φορολογική αρχή δικαίωμα να προβεί, μέσω της διαδικασίας οποιουδήποτε επανελέγχου, στην επιβολή τελών χαρτοσήμου κλπ σε υποθέσεις που είχαν περαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, διότι η απόφαση του ΣΤΕ και η γνωμοδότηση του ΝΣΚ δεν συγκροτούν συμπληρωματικά στοιχεία για την ανατροπή φορολογικών εγγραφών που οριστικοποιήθηκαν. Συνακολούθως προς ταύτα, και στα τρία σκέλη του τρίτου ερωτήματος αρμόζει αρνητική απάντηση.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 8-6-2016**

**Ο Πρόεδρος και εισηγητής**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

