



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 2.2.18

Αριθμός απόφασης: 1159

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)»

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **5-10-2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ , με έδρα στο Χαλάνδρι, επί της με ΑΦΜ , κατά των με αριθμό/4-9-2017,/4-9-2017,/4-9-2017 ,/4-9-2017 Πράξεων Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσεων 2008, 2012, 2010 και 2011 αντίστοιχα , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

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

Με τη με αριθμό/4.9.176 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ποσού τελών χαρτοσήμου (πλέον ΟΓΑ) και προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 62.092,80 ευρώ

Με τη με αριθμό/4.9.176 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ποσού τελών χαρτοσήμου (πλέον ΟΓΑ) και προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 40.738,78 ευρώ

Με τη με αριθμό/4.9.176 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ποσού τελών χαρτοσήμου (πλέον ΟΓΑ) και προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 9.880,97 ευρώ

Με τη με αριθμό/4.9.176 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ποσού τελών χαρτοσήμου (πλέον ΟΓΑ) και προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 9.636,00 ευρώ

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

III. ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. Εσφαλμένη Ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 15 του Ν. 4755/1930 (Κώδικα Νόμων περί Τελών και Χαρτοσήμων), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980.

14. Στο άρθρο 361 ΑΚ (Π.Δ. 456/1984 - Α'164) ορίζεται ότι: «Για τη σύσταση ή αλλοίωση ενοχής με δικαιοπραξία απαιτείται σύμβαση, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά». Στο άρθρο 874 ΑΚ αναφέρεται ότι: «Το έγγραφο που αναφέρει το προηγούμενο άρθρο δεν απαιτείται αν η υπόσχεση ή η αναγνώριση αφορά υπόλοιπο αλληλόχρεου λογαριασμού που έχει κλείσει». Στο δε άρθρο 112 του Ν. 2783/1941 (ΕισΝΑΚ, Π.Δ.456/1984 - Α' 164), προβλέπεται ότι: «Αν υπάρχει αλληλόχρεος λογαριασμός μεταξύ προσώπων το ένα τουλάχιστον από τα οποία είναι έμπορος, από την ημέρα που ο λογαριασμός αυτός έκλεισε, το κατάλοιπο είναι αυτοδικαίως τοκοφόρο...», όπως και στο άρθρο 669 του Εμπορικού Νόμου (Β.Δ. της 19.4/1.5.1835) αναφέρεται ότι: «...δύνатаι να γίνη διεκδίκησις και του τιμήματος των ειρημένων εμπορευμάτων ή μέρους αυτού, αν εισέτι δεν επληρώθη δια χρημάτων ή άλλως, ή δεν κατεχωρίσθη εις τον μεταξύ του πτωχεύσαντος και του αγοραστού αλληλόχρεον λογαριασμόν, ή δεν συνεψηφίσθη μεταξύ αυτών». Τέλος, στο άρθρο 64 του ΝΔ 17.7/13.8.1923 "Περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιριών" ορίζεται ότι: «Προκειμένου περί δανείου (πιστώσεως) επ' ανοικτώ λογαριασμό εφαρμόζονται αι διατάξεις των επομένων τριών άρθρων», και στο άρθρο 67 ότι: «Παν απλούν χρεωλυτικόν ενυπόθηκον δάνειον δύνатаι να τραπή εις επ' ανοικτώ λογαριασμό και τανάπαλιν δι' απλής συμβολαιογραφικής πράξεως μεταξύ δανειστρίας και οφειλέτου, μη χρηζούσης εγγραφής εις τα βιβλία υποθηκών και γραφομένης επί χαρτοσήμου δραχμής». **Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται, ότι ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός νοείται ο αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται βάσει δανειακής σύμβασης με χρεοπιστώσεις** (ΣτΕ 3313/1987, 3088/1985, ΔΕφΑΘ 1794/2014). Συνακόλουθα, Ανοικτός Αλληλόχρεος Λογαριασμός είναι η σύμβαση στην οποία οι δυο πλευρές αποτελούνται από έναν έμπορο και αγοραστή, οι οποίοι συμφωνούν στη μη επιδίωξη ή στη διάθεση μεμονωμένων απαιτήσεων, οι οποίες προκύπτουν από τις συναλλαγές μεταξύ τους. Οι δυο πλευρές θα πρέπει να μεταβιβάζουν αυτές τις συναλλαγές σ' έναν κοινό λογαριασμό με σκοπό να προχωρήσουν σε εκκαθάριση αυτών, κατά τη διάρκεια «κλεισίματος» του λογαριασμού. Το κλείσιμο αυτό γίνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα με σκοπό το όποιο τυχαίο κατάλοιπο να είναι και η μόνη τους απαίτηση. (Αντωνόπουλος 27., Η σύμβαση αλληλόχρεου λογαριασμού, 2005, ΕφΑΘ 2147/2013, 1607/2007). Ο δε νομικός χαρακτηρισμός της συμβάσεως και η επιλογή των εφαρμοστέων κανόνων δικαίου ανήκει στο Δικαστήριο, το οποίο αποφαινεται με βάση τα προτεινόμενα από τους διαδίκους και αποδεικνυόμενα πραγματικά περιστατικά (ΑΠ 1438/1995). Προϋπόθεση πάντως της ύπαρξης αλληλόχρεου δοσοληπτικού λογαριασμού, είναι τουλάχιστον η δυνατότητα αποστολών και χρεώσεων και από τις δύο πλευρές, χωρίς να ενδιαφέρει, εάν κατά τη διάρκεια του λογαριασμού έγιναν πράγματι αποστολές και από τις δύο πλευρές (αμοιβαίος αλληλόχρεος λογαριασμός) ή εάν μόνο ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη προέβη σε αποστολές (απλός ή ετεροσκελής αλληλόχρεος λογαριασμός). **Απαιτείται δηλαδή, για να υπάρχει αλληλόχρεος λογαριασμός, να υφίσταται η δυνατότητα της δημιουργίας από**

κάθε μέρος απαιτήσεων και οφειλών, οι οποίες όμως πρέπει να προκύπτουν κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καθορίζουν από την αρχή, ποιο από τα μέρη τη σύμβασης θα είναι οφειλέτης ή πιστωτής του άλλου, όταν θα γίνει η τελική εκκαθάριση των δοσοληψιών τους (ΑΠ 79/1995, ΔΕφΑΘ 5668/2013, ΔΕφΑΘ829/2014, ΔΠρΠειρ 1192/2011, ΜΠρΘεσ1610/2016).

15. Στην, δε, διάταξη του άρθρου 15 §1 του Κώδικα των Νόμων Περί Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ., Π.Δ. της 28.7.1931 - Α' 239), όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (Α' 75), αναφέρεται ότι: Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: «Ι.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου συναπτόμενη, είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν αποδείξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

16. Εξ άλλου, κατά την διάταξη του άρθρου 15 §2 του ίδιου Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 4 του Ν. 2246/1952 (Α' 282), στο προβλεπόμενο από το άρθρο 14 του Κώδικα αυτού τέλος υπόκεινται «τα καταστατικά των εν Ελλάδι παντός είδους εμπορικών εταιριών και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών», κατά δε την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του διατηρηθέντος σε ισχύ με το άρθρο 1 παρ. 3 Ν.Δ. 1079/1971 (Α' 273) ΑΝ.Ν. 148/1967 (Α' 173), όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 του Ν.Δ. 34/1968, «Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιουμένων των άρθρων 15 και 47 του Κωδικός Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιριών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπομένων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κ.λπ.) και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών».

17. Περαιτέρω, μάλιστα, στην διάταξη του άρθρου 15 §5γ εδαφ. 4 περ.γ' του Κώδικα των Νόμων Περί Τελών Χαρτοσήμου ορίζονται τα εξής: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται, ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκείμενη εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος». Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τίνος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης».

18. Το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 1470/2002) ερμήνευσε την παραπάνω διάταξη ως εξής:

(α) Ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψης τους και συνεπώς, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων, χωρίς μνεία της σχετικής αιτίας, υπόκειται κατ' αρχήν σε τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός εάν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει, ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ., που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νόμιμα από τα τέλη αυτά (ΣτΕ 4463/1997, 1039/1996).

(β) Προκειμένου, ειδικώς, περί ανωνύμων εταιριών, πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, απαλλάσσεται του τέλους χαρτοσήμου, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αύξησεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση το καταστατικού της εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες από τον νόμο διατυπώσεις, αφού, για

μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση (Βλ. ομοίως και ΣτΕ 174/1982, 211/1983).

(γ) Μετά την εισαγωγή στη Χώρα μας, με τις διατάξεις των άρθρων 17-31 του Ν. 1676/1986, του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο οποίος κατ' άρθρο 18 §1^ο του νόμου αυτού, επιβάλλεται και στις πράξεις αύξησης του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτών πράξεων, συνεπώς και των πράξεων αύξησης του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου δεν υπόκειται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου. **Στις πράξεις, δε, αυτές, που δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της.** Τούτο, δε, γιατί η επιβολή τέλους χαρτοσήμου στην εγγραφή αυτή, δηλαδή, φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά του επιβαλλόμενου στην αύξηση του κεφαλαίου φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου 17.7.1969 (Περί των Έμμεσων Φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων), καθ' υποχρέωση της οποίας θεσπίσθηκαν οι διατάξεις του Ν. 1676/1986.

19. Ενόψει των ανωτέρω, και σύμφωνα με το ΣτΕ, οι καταθέσεις χρημάτων από μέτοχο Ανώνυμης Εταιρείας στην εταιρεία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, **ανεξάρτητα, αν, για τις καταθέσεις αυτές, είχε προηγηθεί ή όχι απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων της Α.Ε.,** για αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Και αυτό, διότι η αύξηση του κεφαλαίου της Α.Ε., ως πράξη συνιστώσα αντικείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, **οποτεδήποτε γενομένη,** απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 176/1986 (Βλ. *ad hoc* ΔΕφΑΘ 2677/2010 - Σχετικό υπ' αριθμ. 16).

20. Εν προκειμένω, οι λογαριασμοί της εταιρείας μας δεν έφεραν το χαρακτήρα δοσοληπτικού λογαριασμού. **Οι καταβολές των μετόχων μας έγιναν με σκοπό την κάλυψη οικονομικών αναγκών της εταιρείας μας δια αυξήσεως κεφαλαίου της εταιρείας μας** προκειμένου η εταιρεία μας να καλύψει τα απαιτούμενα κεφάλαια για τη σύσταση και την πρώτη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής και να χρηματοδοτηθεί για την λειτουργία της. Ουδέποτε υπήρξε συμφωνία ή πρόθεση είτε δική μας είτε των μετόχων μας τα ανωτέρω χρηματικά ποσά να δοθούν ως δάνειο ή άλλη παροχή με σκοπό την επιστροφή τους στους μετόχους. Μόνος σκοπός ήταν η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Για τους λόγους αυτούς, οι ανωτέρω καταβολές των μετόχων της εταιρείας μας δεν εμπίπτουν στην περίπτωση του άρθρ. 15 §5γ εδαφ. 4 περ.γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ. 28/1931. Η φορολογική αρχή παραβλέποντας ότι όλες οι ένδικες καταβολές δεν ήταν δοσοληπτικές αλλά εξαρχής έγιναν και πράγματι χρησιμοποιήθηκαν για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μας, εφάρμοσε εσφαλμένα το Νόμο και επέβαλε σε αυτές χαρτόσημο 1,2% πλέον εισφοράς 20% υπέρ Ο.Γ.Α.

2. Εσφαλμένη Εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1041/1980- περί Ε.Γ.Λ.Σ

21. Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του Ν. 1041 περί Ε.Γ.Λ.Σ. οι χρηματικές καταθέσεις των μετόχων των ανωνύμων εταιρειών και των εταίρων των λοιπών εμπορικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε. Ε.Π.Ε), που προορίζονται για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου τους, παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό (43), η δε σχετική διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να ολοκληρωθεί το αργότερο μέσα σε ένα έτος αφότου οι μέτοχοι καταθέσουν τα σχετικά ποσά. Σε περίπτωση δε μη πραγματοποίησης της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους καταθέτες, μεταφερόμενα από τον ανωτέρω λογαριασμό στην πίστωση έτερου ειδικού λογαριασμού (53.14), με χρέωση του οποίου καταβάλλονται στους εταίρους.

22. Οι διατάξεις του Ν. 1041/1980 (περί Ε.Γ.Λ.Σ.) θέτουν ως ανώτατο χρονικό περιθώριο παραμονής στον λογαριασμό 43 των κατατεθειμένων ποσών από τους μετόχους το ένα έτος. Η συγκεκριμένη διάταξη αφορά μόνο την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. και την ορθή απεικόνιση των κονδυλίων στον Ισολογισμό μιας οντότητας από λογιστικής απόψεως.

23. Όμως, το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν αποτελεί μέρος της φορολογικής νομοθεσίας μας και δεν προβλέπει την επιβολή τέλος χαρτοσήμου στα πιστωτικά υπόλοιπα σχετικών λογαριασμών. Ούτε μπορεί να εφαρμόζονται οι διατάξεις του αποσπασματικά για την στήριξη συμπερασμάτων. Πολλώ δε μάλλον, όταν αποδεδειγμένα:

(α) Έχει ήδη πραγματοποιηθεί η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την νόμιμη κεφαλαιοποίηση των σχετικών καταβολών, την οποία έχει αποδεχθεί η νόμιμη Διοίκηση δια της αρμόδιας εποπτικής διεύθυνσης της Νομαρχίας (Ιδείτε ανωτέρω Σχετικό υπ' αριθμ. 8) και

(β) Έχει ήδη καταβληθεί ο αναλογών Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου.

24. Έτσι, η επιβολή τέλους χαρτοσήμου αποκλειστικά λόγω καθυστερημένης αύξησης μετοχικού κεφαλαίου είναι αυθαίρετη διότι συνιστά πλημμελή εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. Δηλαδή, μας κατεβλήθη τέλος, το οποίο δεν προβλεπόταν στη νομοθεσία.

3. Μη νόμιμη διπλή φορολόγηση

25. Από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος απορρέει η αρχή της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης σε βάρος του ίδιου προσώπου για την ίδια αιτία (non bis in idem) δεδομένου ότι η διπλή φορολόγηση της ίδιας φορολογητέας ύλης επί της αυτής νομικής βάσεως, συνεπάγεται ανισότητα των φορολογουμένων στην συμμετοχή στα δημόσια βάρη, κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας που καθιερώνεται από την διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

26. Περαιτέρω, από την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της βεβαιότητας του φόρου αλλά και γενικότερα από την αρχή του Κράτους Δικαίου συνάγεται η αρχή της προστασίας της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης. Η συμπεριφορά της Διοίκησης δεν πρέπει να προσβάλλει την εμπιστοσύνη του πολίτη και ειδικότερα στο φορολογικό δίκαιο, που η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και Φορολογικής Αρχής αποτελεί το στόχο της σύγχρονης φορολογικής πολιτικής. Αν μη τι άλλο, οι αρχές αυτές παρέχουν αποτελούν την εγγύηση του φορολογούμενου.

27. Στην προκειμένη περίπτωση, **έχουμε φορολογηθεί διπλά για το ίδιο αντικείμενο.** Συγκεκριμένα:

Αφ' ενός, την 22.10.2012 η εταιρεία μας υπέβαλε δήλωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου επί αξίας αύξησης 6.537.208 ευρώ και κατέβαλε το ποσό των Ευρώ 65.372,08 ως Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου καίτοι μάλιστα στη συνέχεια πιστοποιήθηκε η μερική κάλυψη και καταβολή του ποσού της αύξησης, ήτοι ποσό 3.710.000 ευρώ. Στην εν λόγω αύξηση κεφαλαίου για την οποία καταβλήθηκε (εν μέρει και αχρεωστήτως) το ανωτέρω ποσό των Ευρώ 65.372,08 περιλαμβάνονταν μεταξύ άλλων και:

(α) Οι καταθέσεις του συνόλου των μετόχων της εταιρείας μας έως το 2008, ύψους 2.352.000 ευρώ, εκ των οποίων ποσό ύψους 2.312.800 χρησιμοποιήθηκε για τη συμμετοχή της εταιρείας μας στη σύσταση της θυγατρικής εταιρείας και στην πρώτη αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά τα ανωτέρω υπό -3- και -4-,

(β) Οι καταθέσεις του μετόχου της εταιρείας μας, κ., ύψους τα έτη 2010, 2011 και 2012, ύψους 1.347.707,05 ευρώ.

Αφ' ετέρου, η φορολογική αρχή δυνάμει της από 4.9.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου μας καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου 1,2% πλέον εισφοράς 20% υπέρ Ο.Γ.Α για:

(α) Το υπόλοιπο του υπό στοιχεία 43.000.000 λογαριασμού της εταιρείας μας, ποσού την 31.12.2008 ύψους 2.352.000 ευρώ,

(β) Τις καταβολές του μετόχου της εταιρείας μας, κ., στη εταιρεία μας κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012, οι οποίες πιστώθηκαν στον λογαριασμό της υπό στοιχεία 43.00.01, ύψους 1.010.207,05 ευρώ.

28. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή επιβάλλει στην εταιρεία μας διπλή φορολόγηση, αφού της επιβάλλει να καταβάλει για δεύτερη φορά φόρο για τα ίδια ποσά, για τα οποία έχει ήδη καταβάλει φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου για αύξηση, η οποία έχει ήδη λάβει χώρα, παραβιαζόμενης έτσι της αρχής της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, της αρχής της βεβαιότητας του φόρου αλλά και της αρχής της χρηστής Διοίκησης, καθώς η αρμόδια εποπτική αρχή (Νομαρχία Π.Ε. Βορείου Τομέα Αθηνών) έχει ελέγξει και αποδεχθεί την ανωτέρω αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (Ιδείτε. ανωτέρω Σχετικό υπ' αριθμ. 8).

4. Ένσταση παραγραφής

29. Η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α" του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.) και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 1508/2002, 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και Ε.Δ.Δ.Α.) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (πρβλ. ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016). Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. **Συνακόλουθα, για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο. Η παραγραφή αυτή πρέπει επίσης, να έ/ει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αργή της αναλογικότητας.** Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των φορολογουμένων τηρήσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται απραξία των φορολογικών αρχών, την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεως της, παρατάσεως της, β) να μην αφήνονται οι φορολογούμενοι έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου - που αποτελεί, σε συνδυασμό και με συνεχείς μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας, παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας, ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσεως - και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι αναλαμβάντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων λόγω της ενδεχομένως εν τω μεταξύ επελθούσης επιδεινώσεως της οικονομικής καταστάσεως των φορολογουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους, που απέκτησαν μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 επταμελούς, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές στη νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ), ενόψει, άλλωστε, του ότι τελικός σκοπός των φορολογικών ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των φορολογουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους

ούτε απλώς η βεβαίωση φόρων και σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξη τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψη τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεων του. Εξάλλου, η φορολογική διοίκηση, έχουσα προδήλως περιορισμένους ανθρώπινους και υλικούς πόρους και επιβαρυνόμενη με την υποχρέωση ταυτοχρόνου ελέγχου τόσο παλαιών υποθέσεων, διεπομένων ενδεχομένως, ενόψει των αλληλεπλληλών τροποποιήσεων της φορολογικής νομοθεσίας, από μη ισχύουσες πλέον κατά τον χρόνο του ελέγχου διατάξεων, όσο και νέων υποθέσεων, διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων τις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους φορολογουμένους της συνειδήσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων. (ΣτΕ 675/2017, ΣτΕ 1738/2017).

30. Ο, δε, Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ. 28/1931 δεν εμπεριέχει ρητή πρόβλεψη για το πότε παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού φόρου χαρτοσήμου, **πλην όμως κατά τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα η διάρκεια αυτή πρέπει να είναι εύλογη και σύμφωνη με την αργή της αναλογικότητας.** Ενόψει και της αρχής του in dubio pro fisco, πρέπει να κριθεί ως εφαρμοστέα ως αναλογικά εφαρμοζόμενη η ισχύουσα για τα ένδικα έτη διάταξη του άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) η οποία προέβλεπε πενταετή παραγραφή. Τούτο διότι γενομένης δεκτής της πενταετούς παραγραφής ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ταυτόχρονα τόσο είναι το διάστημα που υποχρεούται ο φορολογούμενος να τηρεί τα βιβλία και στοιχεία του (άρθρ 18 ΚΒΣ). Επομένως, ύστερα από την πάροδο της πενταετίας και με δεδομένη την καταστροφή βιβλίων και στοιχείων θα ήταν αλυσιτελής και αντίθετη η αξίωση της φορολογικής αρχής ως προς την φορολογία χαρτοσήμου καθώς θα ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στις εγγραφές των βιβλίων που θα είχαν κατά τα προαναφερόμενα νομίμως καταστραφεί.

31. Με βάση όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα και ελλειπόντων στην περίπτωση μας συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του ισχύοντος κατά τις κρίσιμες φορολογικές περιόδους Κ.Φ.Ε. (2008-2010) συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής δήλωσης χαρτοσήμου.

32. Εφαρμοζόμενης της πενταετούς παραγραφής, ισχύουν στην ένδικη περίπτωση τα κάτωθι:

- για τη χρήση 2008 (Οικ. Έτος 2009) το δικαίωμα του Δημοσίου να μου κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου υπέπεσε σε παραγραφή στις 31-12-2013.
- για τη χρήση 2010 (Οικ. Έτος 2011) το δικαίωμα του Δημοσίου να μου κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου υπέπεσε σε παραγραφή στις 31-12-2016.

Για τους λόγους αυτούς, οι ένδικες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου χρήσεων 2008 και 2010 τυγχάνουν ακυρωτές ως μη νόμιμες λόγω παραγραφής.

Επειδή η από 8.10.2012 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων μας περί αύξησης του μετοχικού μας κεφαλαίου ελήφθη ετεροχρονισμένα αποκλειστικά και μόνο λόγω εσωτερικών διοικητικών ζητημάτων της εταιρείας μας και ουχί με σκοπό την ταμειακή διευκόλυνση της θυγατρικής ημών εταιρείας και την αποφυγή πληρωμής τελών χαρτοσήμου.

Επειδή τα εν λόγω ποσά που κατετέθησαν από τους μετόχους της εταιρείας μας και για τα οποία η ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών μας καταλογίζει την πληρωμή του σχετικού τέλους χαρτοσήμου, ουδέποτε επεστράφησαν στους μετόχους.

Επειδή τα εν λόγω ποσά που κατετέθησαν από τους μετόχους της εταιρείας μας και για τα οποία η ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών μας καταλογίζει την πληρωμή του σχετικού τέλους χαρτοσήμου κεφαλαιοποιήθηκαν και καταβλήθηκε ο σχετικός φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **5.10.2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 6 του Ν. 2190 «...οι καταθέσεις μετόχων με προορισμό την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιούνται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό λογαριασμό της εταιρίας που τηρείται σε οποιοδήποτε πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Με την επιφύλαξη του άρθρου 10 , η παράλειψη καταβολής σε λογαριασμό δεν επάγεται ακυρότητα, εάν αποδεικνύεται ότι το σχετικό ποσό υπάρχει και ότι κατατέθηκε εκ των υστέρων σε λογαριασμό της εταιρίας ή ότι δαπανήθηκε για τους σκοπούς της εταιρίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, σε τέλος χαρτοσήμου 1% υπόκειται κάθε εν γένει εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους, ή άλλα πρόσωπα προς εμπορικές εν γένει εταιρίες ή επιχειρήσεις, η οποία (εγγραφή) δεν ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ., υποβληθείσα στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσα νομίμως των τελών αυτών.

Για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει η κατάθεση να γίνεται, χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, κλπ.). Η παραμονή, δε, των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και, συνεπώς, δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (Σ.τ.Ε. 870/1979)

Επειδή, σχετικά επί της ανωτέρω διατάξεως του Κώδικα Χαρτοσήμου, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την υπ' αριθμ. 1470/2002 απόφαση, έκρινε ότι οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ανώνυμης εταιρίας ή από τρίτους στην εταιρία αυτή, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και συγκεκριμένα:

3. Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28.7.1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α' 239), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (φ. Α' 75), ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λ.π. προβλεπόμενον τέλος». Από τη διάταξη αυτή, αναφερόμενη σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους και, συνεπώς, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή

στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη, κ.λ.π. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά. Εξ άλλου, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του ιδίου Κώδικος, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 4 του Ν. 2246/1952 (Α' 282), στο προβλεπόμενο από το άρθρο 14 του Κώδικος αυτού τέλους υπόκεινται «τα καταστατικά των εν Ελλάδι παντός είδους εμπορικών εταιρειών και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών», κατά δε την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του διατηρηθέντος σε ισχύ με το άρθρο 1 παρ. 3 Ν.Δ. 1079/1971 (Α' 273) ΑΝ.Ν. 148/1967 (Α' 173), όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 του Ν.Δ. 34/1968, «Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιουμένων των άρθρων 15 και 47 του Κώδικος Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιρειών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπομένων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κ.λπ.) και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών». Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές, πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, και πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιρειών, η σχετική εγγραφή απαλλάσσεται του τέλους, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες από τον νόμο διατυπώσεις, αφού, για μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση (πρβλ. ΣτΕ 174/1982, 211/1983). Συνεπώς, εγγραφή στα βιβλία ανωνύμου εταιρείας περί καταθέσεως από τους μετόχους χρημάτων για την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου απαλλάσσεται τέλους χαρτοσήμου και, άρα, δεν υπόκειται στο κατά το ως άνω τέταρτο εδάφιο του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικος αναλογικό τέλος 1%. Τέλος, μετά την εισαγωγή με τις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του Ν. 1676/1986 (Α' 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων, ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ιδίου νόμου, από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του (1.1.1987), των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτό πράξεων, πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών δεν υπόκεινται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου, σ' αυτές δε περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Υπό την αντίθετη εκδοχή, η επιβολή τέλους σε τέτοια εγγραφή, δηλαδή φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου που θα επιβληθεί κατά την αύξηση του κεφαλαίου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του Ν. 1676/1986, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της Οδηγίας 69/335/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.7.1969 περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (L-249), καθ' υποχρέωση της οποίας θεσπίσθηκαν οι διατάξεις αυτές του Ν. 1676/1986.

4. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τα εκτιθέμενα στην προσβαλλόμενη απόφαση, με την υπ' αριθμόν/24.4.1990 αίτηση προς την Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών Πειραιώς η αναιρεσίβλητη ανώνυμη εταιρεία εξήτησε α) τον συμψηφισμό του κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' εδ. τέταρτο του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αυτό ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980, αποδοθέντος τέλους χαρτοσήμου 2.425.759 δραχμών επί καταθέσεων των μετόχων της κατά τα διαχειριστικά έτη 1988, 1989 και 1990, συνολικού ύψους 242.575.769 δραχμών, προς αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με τον οφειλόμενο φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων για την ισόποση αύξηση του κεφαλαίου της κατόπιν των από 26.11.1988 και 29.12.1989 αποφάσεων της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων της και β) την επιστροφή ως αχρεωστήτου της καταβληθείσης σχετικώς εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. εκ 485.152 δραχμών. Με την υπ' αριθμόν/2.11.1990 απάντησή του ο Προϊστάμενος της ως άνω Δημοσίας Οικονομικής Υπηρεσίας απέρριψε το αίτημα της εταιρείας με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω καταθέσεις υπέκειντο στο κατά την προαναφερόμενη διάταξη αναλογικό τέλος

χαρτοσήμου διότι είχαν προηγηθεί των αποφάσεων της γενικής συνελεύσεως των μετόχων περί αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου. Με την προσβαλλόμενη απόφαση, το διοικητικό εφετείο, κατ' απόρριψη της εφέσεως του Δημοσίου κατά της πρωτοδίκου αποφάσεως με την οποία είχε γίνει δεκτή η προσφυγή της εταιρείας κατά της αρνητικής απαντήσεως της φορολογικής αρχής, έκρινε ότι, καθ' όσον από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας δεν προέκυπτε η συνολολόγηση συμβάσεως δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικος, οι εγγραφές αυτές δεν υπέκειντο σε τέλη χαρτοσήμου ως απλές καταθέσεις χρημάτων μετόχων προς αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που απαλλάσσονται από τα τέλη αυτά.

5. Επειδή, υπό τα δεδομένα αυτά, οι επίδικες εγγραφές συνιστούσαν, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην σκέψη 3, πράξεις αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της αναιρεσιβλήτου ανωνύμου εταιρείας οι οποίες διενεργήθηκαν σε χρόνο κατά τον οποίο είχαν καταργηθεί οι περί τελών χαρτοσήμου διατάξεις που αφορούσαν τις πράξεις αυτές. Συνεπώς, ανεξαρτήτως των αιτιολογιών της προσβαλλομένης αποφάσεως, ορθώς κατ' αποτέλεσμα έκρινε το διοικητικό εφετείο ότι για τις εγγραφές αυτές δεν ωφείλετο τέλος χαρτοσήμου, ο λόγος δε αναιρέσεως κατά τον οποίο οι εγγραφές αυτές υπέκειντο στο αναλογικό τέλος που προβλέπει το άρθρο 15 παρ. 5 περ. γ' εδ. τέταρτο του **ΚΝΤΧ μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980** πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος καθώς και η υπό κρίση αίτηση στο σύνολό της.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2246/1952 (ΦΕΚ Α' 282), στο προβλεπόμενο από το άρθρο 14 του Κώδικα αυτού τέλος υπόκεινται «τα καταστατικά των εν Ελλάδι παντός είδους εμπορικών εταιριών και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών», ενώ, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 11 του, διατηρηθέντος σε ισχύ με το άρθρο 1 παρ. 3 ν.δ/τος 1079/1971 (ΦΕΚ Α' 273), αν.ν. 148/1967 (ΦΕΚ Α' 173), όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 του ν.δ/τος 34/1968, «Απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιωμάτων ή άλλης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, τροποποιουμένων των άρθρων 15 και 47 του Κώδικος Τελών Χαρτοσήμου, τα καταστατικά των παντός είδους ανωνύμων εταιριών μετά των εν αυτοίς περιεχομένων παρεπόμενων συμβάσεων (αναδοχή χρέους κλπ.) και πάσα πράξις σχετική προς την αύξησιν του κεφαλαίου αυτών». Όπως συνάγεται από τις διατάξεις αυτές, πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιριών, υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου είναι κατ' αρχήν, και πάσα σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιριών, η σχετική εγγραφή απαλλάσσεται του τέλους, χωρίς να απαιτείται για την απαλλαγή αυτή η απόδειξη της αυξήσεως του κεφαλαίου με την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας κατά τις προβλεπόμενες από το νόμο διατυπώσεις, αφού, για μεν την επιβολή του τέλους, ο νόμος αρκείται στην σχετική εγγραφή, για δε την απαλλαγή αυτή, δεν θεσπίζει κάποια άλλη προϋπόθεση. Συνεπώς, εγγραφή στα βιβλία ανωνύμου εταιρείας περί καταθέσεως από τους μετόχους χρημάτων για τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου απαλλάσσεται του τέλους χαρτοσήμου και, άρα, δεν υπόκειται στο κατά το ως άνω τέταρτο εδάφιο του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικος αναλογικό τέλος 1%. Εξάλλου, μετά την εισαγωγή με τις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α' 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων, ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιριών, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του (1-1-1987), των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτό πράξεων, πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιριών δεν υπόκεινται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου, σ' αυτές δε περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Υπό την αντίθετη εκδοχή, η επιβολή τέλους σε τέτοια εγγραφή, δηλαδή φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου που θα επιβληθεί κατά την αύξηση του κεφαλαίου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του ν. 1676/1986, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της Οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17-7-1969 περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (L 249), καθ' υποχρέωση της οποίας

θεσπίσθηκαν οι διατάξεις αυτές του ν. 1676/1986 (ΣΕ 1470/2002, 2677/2010 αμετάκλητη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών)

Επειδή, με την/2010 αμετάκλητη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κρίθηκε ότι κατάθεση από τους μετόχους ποσού εγγεγραμμένου σε λογαριασμό δανείου (45.98.002) και κατατεθειμένο πριν την σχετική απόφαση περί αύξσεως κεφαλαίου της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων δεν αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση και αυτό επειδή οι επίδικες εγγραφές στα βιβλία συνιστούσαν πράξεις αύξσεως του μετοχικού κεφαλαίου που δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου. Ειδικότερα:

«4.Επειδή,στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων και η από 30-4-2003 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμοδίας ελεγκτού του ΠΕΚ Αθηνών, προκύπτουν τα ακόλουθα: Η εφεσίβλητη Περαιτέρω, ποσό 1.274.938.200 δραχμών , θεωρήθηκε ότι χρησιμοποιήθηκε ως ταμειακή διευκόλυνση της εφεσίβλητης, διότι από τον λογαριασμό δανείου (45.98.002) μεταφέρθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό 38.03.000, μειώνοντας κατά το αντίστοιχο ποσό το λογαριασμό του δανείου, χωρίς όμως να υποβληθεί για το ποσό αυτό δήλωση αποδόσεως τελών χαρτοσήμου. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι ποσό 1.095.237.510 δραχμών, εγγεγραμμένο κατά τον μήνα Ιούνιο του 2000 σε λογαριασμό δανείου (45.98.002), κατατέθηκε από τους μετόχους της εφεσίβλητης εταιρείας και χρησιμοποιήθηκε για αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, όμως, λόγω του ότι αυτό είχε κατατεθεί πριν από τη σχετική απόφαση περί αύξσεως κεφαλαίου της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων, που έλαβε χώρα στις 28-2-2001, ο έλεγχος θεώρησε ότι αποτελούσε ποσό χρησιμοποιηθέν ως ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας, υποκείμενο σε τέλος χαρτοσήμου 1%, ως απλή κατάθεση. Ενόψει αυτών, ο Προϊστάμενος του ΠΕΚ Αθηνών εξέδωσε την/2003 πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, με την οποία προσδιόρισε το συνολικό ποσό των υποκείμενων σε χαρτοσήμου ποσών κατά την ένδικη χρήση σε 6.455.987.172 δραχμές και καταλόγισε σε βάρος της εφεσίβλητης τέλη χαρτοσήμου 87.109.777 δραχμών μετά την επ' αυτών προσαύξηση 119.535.710 δραχμών ,καθώς και εισφορά υπέρ ΟΓΑ 17.421.956 δραχμών επί των οφειλόμενων τελών, με την επ' αυτής προσαύξηση 23.907.169 δραχμών. Προσφυγή της εφεσίβλητης κατά της ανωτέρω καταλογιστικής πράξεως έγινε εν μέρει δεκτή με την εκκαλούμενη απόφαση και ακυρώθηκε η εν λόγω πράξη κατά το μέρος που καταλογίσθηκαν σε βάρος της τέλη χαρτοσήμου, προσαύξηση επ' αυτών ,εισφορά υπέρ ΟΓΑ και προσαύξηση επ' αυτής, για τις εγγραφές στα βιβλία της, του προαναφερόμενου ποσού των 1.095.237.510 δραχμών, που αφορά σε καταθέσεις μετόχων της για αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, με την αιτιολογία ότι η επιβολή των ανωτέρω τελών ήταν μη νόμιμη ,δεδομένου ότι ,κατά τον χρόνο διενέργειας των σχετικών εγγραφών στα βιβλία της εφεσίβλητης, είχαν ήδη καταργηθεί οι διατάξεις περί επιβολής τελών χαρτοσήμου που αφορούν τις σχετικές πράξεις. Η ορθότητα της αποφάσεως αυτής αμφισβητείται με την κρινόμενη έφεση του Ελληνικού Δημοσίου.

5.Επειδή, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση εφέσεως ότι οι ανωτέρω καταθέσεις των μετόχων της εφεσίβλητης εταιρείας, που είναι εγγεγραμμένες στο λογαριασμό δανείου αυτής, υπέκειντο στο προβλεπόμενο από το άρθρο 15 παρ. 5 περιπτ. γ'εδαφιο τέταρτο του Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, διότι αυτές είχαν προηγηθεί χρονικά της αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων περί αύξσεως του μετοχικού της κεφαλαίου, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στην Τρίτη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, οι επίδικες εγγραφές στα βιβλία της εφεσίβλητης συνιστούσαν πράξεις αύξσεως του μετοχικού της κεφαλαίου ,οι οποίες ,ενόψει του ότι διενεργήθηκαν σε χρόνο (Ιούνιο του έτους 2000) κατά τον οποίο είχαν ήδη καταργηθεί οι περί τελών χαρτοσήμου διατάξεις (1-1-1987),που ορίζουν την επιβολή των εν λόγω τελών επί των πράξεων αύξσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, δεν υπέκειντο σε τέλη χαρτοσήμου, όπως ορθώς έγινε δεκτό και με την εκκαλούμενη απόφαση».

Επειδή, σύμφωνα με τον Καθηγητή της Νομικής κο Ευάγγελο Περράκη, ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ τόμος 2α σελ. 492-493 «στον Νόμο δεν τάσσεται πουθενά προθεσμία για πόσο διάστημα πρέπει να παραμείνουν στον παραπάνω ειδικό λογαριασμό κατατεθειμένα τα καταβληθέντα χρήματα της κάλυψης του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή των αυξήσεών του. Το είδος του λογαριασμού - λογαριασμός καταθέσεων όψεως - διακρίνεται για την έλλειψη δέσμευσης των κατατεθειμένων χρημάτων και την υποχρέωση της τράπεζας για άμεση απόδοση των σε αυτήν κατατεθειμένων χρημάτων. Πρέπει έτσι να συναχθεί ότι επειδή πρόκειται για καταβολές που από την στιγμή της κατάθεσής τους ανήκουν πλέον στην περιουσία της εταιρίας, η οποία έχει κατά κανόνα αποκτήσει την νομική προσωπικότητα, εναπόκειται στα όργανα της Διοίκησης να αποφασίσουν, βάσει των επιχειρηματικών αναγκών και των συμφερόντων της, για πόσο χρονικό διάστημα τα κεφάλαια αυτά θα παραμείνουν κατατεθειμένα ή εάν θα χρησιμοποιηθούν αμέσως».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 1041/1980 περί Ε.Γ.Λ.Σ, που επικαλείται ο έλεγχος στη σελίδα 9 της έκθεσης, οι χρηματικές καταθέσεις των μετόχων των ανωνύμων εταιρειών που προορίζονται για μελλοντική αύξηση κεφαλαίου τους, παρακολουθούνται στο Λογαριασμό 43 <<Ποσά προοριζόμενα, για αύξηση κεφαλαίου>>.

<< Στο Λογαριασμό 43.00 <<Καταθέσεις μετόχων>> παρακολουθούνται οι καταθέσεις, που γίνονται από τους μετόχους ανώνυμης εταιρείας, για να καλυφθεί, ολικά ή μερικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας

Η σχετική διαδικασία της αύξησης του μετοχικού της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να ολοκληρωθεί κατά νόμον, το αργότερο μέσα σε ένα έτος αφότου οι μέτοχοι καταθέσουν στην ανώνυμη εταιρεία τα σχετικά χρηματικά ποσά, που προορίζονται που προορίζονται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Σε περίπτωση μη πραγματοποίησης της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας εντός του έτους, τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους καταθέτες, μεταφερόμενα από τον ανωτέρω λογαριασμό 43.00 στην πίστωση του ειδικού λογαριασμού 53.14 <<Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες >>, με χρέωση του οποίου καταβάλλονται στους εταίρους>>.

Επειδή, το άρθρο που επικαλείται ο έλεγχος στη σελίδα 6 της έκθεσης απόψεων, του, αναφέρεται σε περίπτωση της μη πραγματοποίησης της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, γεγονός που δεν συντρέχει στην εξεταζόμενη υπόθεση, όπου η αύξηση ναι μεν δεν ολοκληρώθηκε εντός του έτους, αλλά ολοκληρώθηκε με καθυστέρηση 6 ετών, όπως αναφέρεται στη σελίδα 10 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν 1041/1980 περί Ε.Γ.Λ., αφορούν στην εφαρμογή των «διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980 και σύμφωνα με τη παρ. 5 του αρθ.49 του Ν.1041/1980, όπως διαμορφώθηκε με τη παρ. 18 του άρθρου 10 του Ν.1160/81, «διατηρούνται εν ισχύ και μετά την θέσιν εις εφαρμογήν του «Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αι οποίαι αφορούν «αμέσως ή εμμέσως εις τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ή του φόρου και «γενικώς ρυθμίζουν φορολογικής φύσεως θέματα» και δεν εφαρμόζονται για το προσδιορισμό (άμεσα ή έμμεσα) του φορολογητέου εισοδήματος. Άλλωστε όπως έχει επίσης κριθεί από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας οι διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 και του Π.Δ.1123/1980 αποσκοπούν στην εσωτερική λογιστική απεικόνιση των «οικονομικών στοιχείων των ανωνύμων εταιριών και δεν αποτελούν φορολογικές διατάξεις» (Σ.τ.Ε. 3251/2012).

Επειδή, στην έκθεση απόψεων, σελίδα 5, της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών σχετικά με την απόφαση ΣτΕ 1470/2002 αναφέρεται ότι «.... δεν έχει εφαρμογή σε κάθε περίπτωση ελέγχου και κυρίως για τα δεδομένα του παρόντος ελέγχου όπου τα πραγματικά περιστατικά διαφέρουν». Περαιτέρω, στην ίδια ως άνω σελίδα αναγράφεται ότι «Εξ' άλλου με το με αριθ. Πρωτ/09-03-2016 έγγραφό μας προς τη Διεύθυνση τελών και ειδικών φορολογιών τμήμα α' τελών χαρτοσήμου ζητήσαμε να μας γνωρίσουν αν έχει γίνει αποδεκτή από τη διοίκηση η απόφαση του ΣτΕ 1470/2002 (οπότε και θα μπορεί να εφαρμοστεί σε κάθε περίπτωση) και αν

οφείλεται χαρτόσημο 1% στις καταθέσεις των χρημάτων που γίνονται από τους μετόχους ή μη σε ανώνυμες εταιρείες πριν την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης», στη συνέχεια, δε, αναφέρεται ότι «Η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ ΤΜΗΜΑ Α' ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσης δεν απάντησε στο ερώτημα ελέγχου» και ότι «Η εταιρεία ουδέποτε προσκόμισε όπως αναφέρει στο με αρ. πρωτ./12-12-2016 Υπόμνημά της κάποια σχετική απάντηση στο αναφερόμενο ερώτημα της με αρ. πρωτ./14-11-2016 έγγραφο της προς τη Διεύθυνση τελών και ειδικών φορολογιών».

Επειδή, στο με αύξοντα αριθμό, αποδεκτό από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ,/2017 Πρακτικό της Α' ολομέλειας διακοπών του Ν.Σ.Κ σχετικά με την έκταση της νομολογιακής εφαρμογής της υπ' αριθμ . 1732/2017 αποφάσεως της Ολομέλειας του ΣτΕ αναφέρεται ότι «Είναι αληθές, ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και, προκειμένου περί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοικήσεως σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95§5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας - ΚΔΔ), 1 ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τούτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κειμένης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δεν συνάδει με το κράτος δικαίου και, πάντως, συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα. Κατ' ακολουθία, η διοίκηση δεν οφείλει μεν να συμμορφωθεί προς την επίμαχη απόφαση του ΣτΕ κατά την αντιμετώπιση άλλων υποθέσεων με όμοια προς τα επιλυθέντα νομικά ζητήματα, πλην, όμως, για τους προεκτεθέντες λόγους, μπορεί και πρέπει να την ακολουθήσει ως νομολογιακό δεδομένο, υπό την αυτονόητη βεβαίως προϋπόθεση ότι τα πραγματικά ζητήματα της κάθε υποθέσεως υπάγονται στους κανόνες και τις αρχές του δικαίου που ερμηνεύθηκαν και εφαρμόστηκαν με την απόφαση του ΣτΕ. Παρεπομένως εξυπακούεται, ότι το ζήτημα, αν οι φορολογικές και τελωνειακές αρχές θα ακολουθήσουν την απόφαση του ΣτΕ ως νομολογιακό δεδομένο ανάγεται στη σφαίρα των επιλογών και της βουλήσεως του Διοικητή της ΑΑΔΕ».

Επειδή, το μη απαντηθέν ερώτημα με αρ. πρωτ./14-11-2016 προς τη Διεύθυνση τελών και ειδικών φορολογιών αναφέρεται στο « Αν οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους ΑΕ με σκοπό την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου υπόκεινται ή όχι σε τέλος χαρτοσήμου όταν οι καταθέσεις αυτές προηγούνται της σχετικής απόφασης της Γ.Σ των μετόχων» για την οποία έχει αποφανθεί στο ΣτΕ με την 1470/2002 απόφαση.

Επειδή, από το καταστατικό σύστασης της προσφεύγουσας εταιρείας προκύπτει ότι:

- Συστάθηκε την 13-9-2005 με μετοχικό κεφάλαιο 60.000, 00 ευρώ
- Σκοπός της εταιρείας είναι η με οποιαδήποτε νομική μορφή (εργολαβία , κοινοπραξία , αντιπαροχή κλπ) ανάληψη, εκτέλεση, συμμετοχή σε εκτέλεση πάσης φύσεως έργων , ιδίως δε η κατασκευή και εκμετάλλευση σταθμών αυτοκινήτων (parking) , στην ευρύτερη περιοχή

Στις 5-6-2006 συστάθηκε η θυγατρική εταιρεία με μετοχικό κεφάλαιο 1.200.000 ευρώ από το οποίο 1.176.000 ευρώ ανέλαβε να καλύψει η προσφεύγουσα (ποσοστό 98%). Σκοπός της θυγατρικής εταιρείας ήταν η κατασκευή Σταθμού αυτοκινήτων στην πλατεία, δυνάμει σύμβασης παραχώρησης με το Δήμο

Επειδή , η θυγατρική εταιρεία είχε ανάγκη κεφαλαίων τα οποία θα χρησιμοποιούσε σαν ίδια συμμετοχή (υπαγωγή στις διατάξεις του Ν 3299/2004) για την κατασκευή του σταθμού αυτοκινήτων, με την από 4/9/2006 απόφαση της Γενικής συνέλευσης με αριθμό αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά 1.160.000 ευρώ εκ των οποίων, 1.136.800 ανέλαβε να καλύψει η προσφεύγουσα (ποσοστό 98%). Μετά την πιστοποίηση καταβολής των εν λόγω αυξήσεων η προσφεύγουσα είχε καταβάλει στη θυγατρική συνολικά ποσό 2.312.800 ευρώ (1176000+1136000) από το συνολικό κεφάλαιο 2.360.000 της θυγατρικής και είχε λάβει 2.312.800 μετοχές ονομαστικής αξίας 1 ευρώ και καταχωρήσει στο λογαριασμό 18.00010000 την συμμετοχή της ποσού 2.312.800 ευρώ.

Επειδή παράλληλα , η προσφεύγουσα έχοντας μετοχικό κεφάλαιο 60.000 ευρώ, ως μέτοχος της κατά 98% , συγκάλεσε ΔΣ, το οποίο με το πρακτικό Ν/31-7-2006 ,βάσει του οποίου ενημερώνεται διεξοδικά το Συμβούλιο από τον Πρόεδρο για τις ταμειακές ανάγκες της εταιρείας και προτείνεται , που έχει αναλάβει την κατασκευή και εκμετάλλευση ενός σταθμού αυτοκινήτων στην Παράλληλα θέτει υπόψη του ΔΣ την εκπεφρασμένη πρόθεση όλων των μετόχων να καλύψουν εξ' ολοκλήρου τα ποσά που θα απαιτηθούν. Για το σκοπό αυτό προτείνει την κεφαλαιακή ενίσχυση της εταιρείας , από τους μετόχους σημειώνοντας ότι τα ποσά που θα κατατεθούν θα κεφαλαιοποιηθούν σε μεταγενέστερο χρόνο αυξάνοντας το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με σχετική απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Ακολουθώντας το ΔΣ εγκρίνει ομόφωνα την πρόταση του Προέδρου και αποφασίζει την ενίσχυση της ταμειακής ρευστότητας της εταιρείας από τους μετόχους αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να συγκαλέσει την Γενική Συνέλευση των μετόχων ώστε να κεφαλαιοποιηθούν τα ποσά που θα κατατεθούν».

Επειδή, όλα τα ποσά που κατατέθηκαν στη συνέχεια τόσο για κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου όσο και την αύξηση του κεφαλαίου της θυγατρικής εμφανίζονται στο λογαριασμό παρακολουθούνται στο Λογαριασμό 43 <<Ποσά προοριζόμενα , για αύξηση κεφαλαίου>>. , το υπόλοιπο του οποίου , σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου στις 31/12/2008 ανέρχεται σε 2.352.000 ευρώ.

Επειδή , η αναφερόμενη στο ανωτέρω πρακτικό απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων πραγματοποιήθηκε την 8/10/2012 και αποφάσισε την κεφαλαιοποίηση των ποσών που εμφανίζονται στο λογαριασμό 43.00 και είχαν καταβληθεί από τους μετόχους με βάση το πρακτικό Ν 12/31-7-2006 του ΔΣ και σύμφωνα με την αναφερόμενη ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ 1470/2002 δεν απαιτείται η απόφαση αυτή να ληφθεί το αργότερο μέσα σε ένα έτος αφότου οι μέτοχοι καταθέσουν στην ανώνυμη εταιρεία τα σχετικά χρηματικά ποσά, που προορίζονται που προορίζονται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, όπως ορίζει ο Ν 1041/80 περί ΕΓΛΣ.

Επειδή, ήδη για την σύσταση και αύξηση κεφαλαίου της θυγατρικής , σύμφωνα με τα ανωτέρω, από το ποσό αυτό, χρησιμοποιήθηκε το ποσό των 2.312.800 ευρώ, για το οποίο καταβλήθηκε ό φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου από την θυγατρική δεν τίθεται θέμα εφαρμογής των διατάξεων περί χαρτοσήμου για το ποσό αυτό λόγω του ότι μετά την εισαγωγή με τις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α΄ 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων ,ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α΄ του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του (1-1-1987) , των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτό πράξεων, πράξεις σχετικές με την αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών δεν υπόκεινται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου, σ'αυτές δε περιλαμβάνεται και η εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας περί καταθέσεως χρημάτων για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Υπό την αντίθετη εκδοχή, η επιβολή τέλους σε τέτοια εγγραφή, δηλαδή φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου που θα επιβληθεί κατά την αύξηση του κεφαλαίου ,σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του ν. 1676/1986 ,θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της Οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17-7-1969 περί των εμμέσων φόρων των

επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (L 249),καθ' υποχρέωση της οποίας θεσπίσθηκαν οι διατάξεις αυτές του ν. 1676/1986 (ΣΕ 1470/2002)

Επειδή, πέραν των ανωτέρω ο χαρακτηρισμός του ποσού των 2.352.000 και σαν ταμειακή διευκόλυνση από τους μετόχους προς την προσφεύγουσα στη χρήση 2008 (βλ. σελ. 11 έκθεσης ελέγχου) είναι παντελώς ανατιολόγητος, δεδομένου ότι ο χρόνος που έγιναν αυτές οι «ταμειακές διευκολύνσεις» είναι το 2006 και συγκεκριμένα ως εξής:

Ονοματεπώνυμο μετόχου	Ημερ.	Ποσό
.....	28/8/2006	1.176.000,00
.....	5/9/2006	705.600,00
.....	5/9/2006	235.200,00
.....	5/9/2006	235.200,00
Σύνολο		2.352.000,00

Βάσει των ανωτέρω ακόμα και αν συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί χαρτοσήμου, χρόνος φορολογίας θα ήταν το έτος 2006 και όχι το 2008 , στο οποίο καταλογίστηκε το χαρτόσημο 1,2% λόγω υποτιθέμενης ταμειακής διευκόλυνσης των μετόχων προς την προσφεύγουσα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το ποσό των 2.352.000 (2.312.800 + 39200 υπόλοιπο) δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί τελών χαρτοσήμου επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, το ποσό 2.312.800 κατατέθηκε με προορισμό την αύξηση κεφαλαίου της προσφεύγουσας , βάσει εγγραφών στα βιβλία της και χρησιμοποιήθηκε για την σύσταση και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής στην οποία, από το ποσό αυτό , 2.312.800 υπήχθη το έτος 2006 σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α΄ 204). Παράλληλα το ποσό των 2.352.000 ως εμφανιζόμενο στα βιβλία της προσφεύγουσας προοριζόμενο για αύξηση μετοχικού της κεφαλαίου στο λογ. 43.00, κεφαλαιοποιήθηκε το έτος 2012 με βάση το από 8/10/2012 πρακτικό της ΓΣ των μετόχων της, που είχε αποφασισθεί δυνάμει του υπ' αριθμ./31-7-2006 πρακτικού του ΔΣ (ΣτΕ 1470/2002), απαλλάσσεται του χαρτοσήμου, ως υπαγόμενο στις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α΄ 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων ,ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α΄ του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών.

Επειδή πέραν του ποσού των 2.352.000 το οποίο εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού 43.00 , οι μέτοχοι της προσφεύγουσας κατέθεσαν και στις χρήσεις 2010 , 2011 και 2012 ποσά τα οποία επίσης από τα βιβλία της χαρακτηρίζονται σαν προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου και καταχωρήθηκαν στον ως άνω λογαριασμό 43.00. Τα συνολικά ποσά, συμπεριλαμβανομένων και του ποσού 2.352.000 που καταβλήθηκαν το έτος 2006 , ανά χρήση έχουν ως εξής:

A/A	Ονοματεπώνυμο	Ημερομηνία	Ποσό
1		28/8/2006	1.176.000,00
2		5/9/2006	705.600,00
3		5/9/2006	235.200,00
4		5/9/2006	235.200,00
5		28/6/2010	3.000,00
6		15/7/2010	84.368,00
7		2/8/2010	220.000,00

8		6/10/2010	36.000,00	Μερικό σύνολο καταβληθέντων ποσών με α/α, 1.007.207,59 €
9	.....	15/11/2010	152.000,00	
10	.....	15/11/2010	148.000,00	
11	.....	15/11/2010	16.200,00	
12	.....	6/12/2010	16.500,00	
13	.....	28/12/2010	17.000,00	
14	.....	29/12/2010	80.000,00	
15	.....	3/1/2011	86.439,05	
16	.....	27/1/2011	40.000,00	
17	.....	8/2/2011	60.700,54	
18	.....	19/4/2012	50.000,00	
	Γενικά Σύνολα		3.362.207,59	

Επειδή, με το από 8/10/2012 πρακτικό συνεδριάσεως της Γενικής συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας αποφασίστηκε η αύξηση κεφαλαίου κατά το ποσό των 6.537.208 ευρώ «Άλλωστε οι μέτοχοι της εταιρείας, έχουν ήδη προβεί σε συγκεκριμένες καταβολές εισφορών με σκοπό τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Τα εν λόγω κονδύλια ο Πρόεδρος προτείνει να αποτελέσουν τη βάση του υπολογισμού του ύψους της μελλοντικής αύξησης κεφαλαίου».

Επειδή, από τα παραπάνω ποσά σύμφωνα με το πρακτικό συνεδριάσεων του Διοικητικού συμβουλίου της προσφεύγουσας, με ημερομηνία 1/2/2013, βάσει του οποίου έγινε πιστοποίηση μερικής καταβολής της αύξησης που αποφασίστηκε με το από 8/10/2012 πρακτικό συνεδριάσεως της Γενικής συνέλευσης των μετόχων της, σχετικά με τις καταβολές του μετόχου προκύπτει, για τις καταβολές συνολικού ποσού **1.007.207,59** (ήτοι τα ως άνω ποσά με α/α), ότι « από 15-7-2010 έως και την 19-4-2012 προέβη σε καταβολές συνολικού ποσού **1.007.207,59** ευρώ που δεν καταβλήθηκαν, όμως στον υπ' αριθμ. ειδικό λογαριασμό της εταιρείας που τηρείται στην τράπεζα Alpha Bank, όπως απαιτεί ο νόμος» και « Σχετικά με το ποσό των 1.007.207,59 ευρώ, που κατεβλήθη στα πλαίσια μερικότερων καταβολών από την 15-7-2010 έως και την 19-4-2012, προκύπτει ότι καιτοι το συνολικό ποσό δαπανήθηκε για το σκοπό της εταιρείας, ήτοι για τις δανειακές ανάγκες και τις συναλλακτικές εν γένει δραστηριότητες της θυγατρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία (εφεξής η «θυγατρική Εταιρεία») στην οποία συμμετέχει η εταιρεία κατά ποσοστό 98%, η καταβολή των ποσών αυτών δεν έγινε, όπως θα έπρεπε, στον ειδικό λογαριασμό της εταιρείας, αλλά απευθείας στη Θυγατρική Εταιρεία και ως εκ τούτου, το Διοικητικό Συμβούλιο κρίνει ότι δεν μπορεί να πιστοποιήσει την αύξηση του κεφαλαίου κατά το ποσό αυτό».

Το ποσό αυτό αναλύεται ως εξής ανά χρήση:

Προσωρινές καταθέσεις υποκείμενες σε χαρτόσημο 1,2%		
Ονοματεπώνυμο μετόχου	Ημερ.	Ποσό
.....	15/7/2010	84.368,00
.....	2/8/2010	220.000,00
.....	6/10/2010	36.000,00
.....	15/11/2010	152.000,00
.....	15/11/2010	148.000,00
.....	15/11/2010	16.200,00

.....	6/12/2010	16.500,00
.....	28/12/2010	17.000,00
.....	29/12/2010	80.000,00
Σύνολο 2010		770.068,00
.....	3/1/2011	86.439,05
.....	27/1/2011	40.000,00
.....	8/2/2011	60.700,54
Σύνολο 2011		187.139,59
.....	19/4/2012	50.000,00
Σύνολο 2012		50.000,00
Γενικά Σύνολα		1.007.207,59

Επειδή το ποσό 1.007.207,59 ευρώ δεν κατατέθηκαν σε ειδικό λογαριασμό της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 6 του Ν. 2190 αλλά κατατέθηκε απευθείας σε λογαριασμούς της θυγατρικής εταιρείας και για το λόγο αυτό δεν πιστοποιήθηκε η καταβολή του ποσού σύμφωνα με το από 1-2-2013 πρακτικό ΔΣ και δεν έχει συμπεριληφθεί στην αύξηση κεφαλαίου της προσφεύγουσας εταιρείας που πραγματοποιήθηκε με την από 8-10-2012 απόφαση Γ.Σ , η καταβολή αυτή δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α΄ 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων ,ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α΄ του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών , αλλά στις διατάξεις της περ. γ του της παραγ. 5 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ και οφείλεται για το ποσό αυτό χαρτόσημο 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ ως εξής:

Προσωρινές καταθέσεις μετόχου προς την προσφεύγουσα υποκείμενες σε χαρτόσημο 1,2%

Ονοματεπώνυμο μετόχου	Ημερ.	Ποσό	ποσοστό1,2%	χαρτοσημο	προσαύξηση 120%
.....	15/7/2010	84.368,00	1,20%	1.012,42	1.214,90
.....	2/8/2010	220.000,00	1,20%	2.640,00	3.168,00
.....	6/10/2010	36.000,00	1,20%	432,00	518,40
.....	15/11/2010	152.000,00	1,20%	1.824,00	2.188,80
.....	15/11/2010	148.000,00	1,20%	1.776,00	2.131,20
.....	15/11/2010	16.200,00	1,20%	194,40	233,28
.....	6/12/2010	16.500,00	1,20%	198,00	237,60
.....	28/12/2010	17.000,00	1,20%	204,00	244,80
.....	29/12/2010	80.000,00	1,20%	960,00	1.152,00
		770.068,00		9.240,82	11.088,98
.....	3/1/2011	86.439,05	1,20%	1.037,27	1.244,72
.....	27/1/2011	40.000,00	1,20%	480,00	576,00
.....	8/2/2011	60.700,54	1,20%	728,41	874,09
		187.139,59		2.245,68	2.694,81
Πολυχ.Συγγελίδης	19/4/2012	50.000,00	1,20%	600,00	720,00
Γενικά Σύνολα		1.007.207,59		600,00	720,00

Για το ίδιο ποσό οφείλεται και χαρτόσημο ταμειακής διευκόλυνσης, 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ, από την προσφεύγουσα προς την θυγατρική στην οποία καταβλήθηκαν τα

ποσά από τον μέτοχογια λογαριασμό της προσφεύγουσας , σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ του της παραγ. 5 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ ως εξής:

Προσωρινές καταθέσεις υποκειμένες σε χαρτόσημο 1,2% προς την θυγατρική από το μέτοχογια λογαριασμό της προσφεύγουσας

Ονοματεπώνυμο μετόχου	Ημερ.	Ποσό	ποσοστό1,2%	χαρτοσημο	προσαύξηση 120%
.....	15/7/2010	84.368,00	1,20%	1.012,42	1.214,90
.....	2/8/2010	220.000,00	1,20%	2.640,00	3.168,00
.....	6/10/2010	36.000,00	1,20%	432,00	518,40
.....	15/11/2010	152.000,00	1,20%	1.824,00	2.188,80
.....	15/11/2010	148.000,00	1,20%	1.776,00	2.131,20
.....	15/11/2010	16.200,00	1,20%	194,40	233,28
.....	6/12/2010	16.500,00	1,20%	198,00	237,60
.....	28/12/2010	17.000,00	1,20%	204,00	244,80
.....	29/12/2010	80.000,00	1,20%	960,00	1.152,00
		770.068,00		9.240,82	11.088,98
.....	3/1/2011	86.439,05	1,20%	1.037,27	1.244,72
.....	27/1/2011	40.000,00	1,20%	480,00	576,00
.....	8/2/2011	60.700,54	1,20%	728,41	874,09
		187.139,59		2.245,68	2.694,81
.....	19/4/2012	50.000,00	1,20%	600,00	720,00
Γ ε ν ι κ ά Σ ύ ν ο λ α		1.007.207,59		600,00	720,00

Επειδή για τα υπόλοιπα ποσά τα οποία ο έλεγχος καταλόγισε χαρτόσημο ταμειακών διευκολύνσεων 1,2% και συγκεκριμένα :

.....	28/6/2010	3.000,00
-------	-----------	----------

Το ποσό αυτό σύμφωνα και με το από 1-2-2013 πρακτικό ΔΣ έχει συμπεριληφθεί στην αύξηση κεφαλαίου της προσφεύγουσας εταιρείας, κατατέθηκε στον υπ' αριθμειδικό λογαριασμό, που πραγματοποιήθηκε με την από 8-10-2012 απόφαση Γ.Σ , ήταν καταχωρημένο στο λογαριασμό 43 .00 σαν προοριζόμενο για αύξηση κεφαλαίου και σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω , απαλλάσσεται του χαρτοσήμου, ως υπαγόμενο στις διατάξεις των άρθρων 17 μέχρι και 31 του ν. 1676/1986 (ΦΕΚ Α' 204) του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων ,ο οποίος κατά το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' του νόμου αυτού επιβάλλεται και στις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών, ανεξαρτήτως του χρόνου λήψεως της απόφασης της Γενικής Συνέλευσης για κεφαλαιοποίησή του(πέραν του έτους από την κατάθεσή του σε ειδικό λογαριασμό βάσει της ΣτΕ 1470/2002.

Όσον αφορά τα ποσά που κατατέθηκαν στην θυγατρική (χάριν συντομίας) κατά το έτος 2012, για τα οποία ο έλεγχος καταλόγισε χαρτόσημο προσωρινής διευκόλυνσης 315.000,00 (συμπεριλαμβάνεται και ποσό 50.000 κατάθεση 19-4-2012 για το οποίο γίνεται αναφορά ανωτέρω), ο χαρακτηρισμός αυτών ως ταμειακών διευκολύνσεων είναι παντελώς ανατιολόγητος , επειδή ενώ αναφέρεται ότι κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της θυγατρικής δεν αναφέρεται ο λόγος της κατάθεσης, η αιτιολογία που αναγράφεται στα αποδεικτικά των τραπεζικών καταθέσεων ο λογαριασμός της θυγατρικής στον οποίον κατατέθηκαν , αν κατατέθηκαν σε λογαριασμό 43.00 προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, σε ειδικό λογαριασμό της θυγατρικής βάσει του άρθρου 11

παρ. 6 του Ν. 2190 , δεδομένου ότι στον ισολογισμό της της 31/12/20012 , όπως προκύπτει από το site του ΓΕΜΗ , υπάρχει ποσό 1.272.207,60 στα ίδια κεφάλαια «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου -καταθέσεις μετόχων», αν η θυγατρική προέβη σε κεφαλαιοποίηση των ποσών αυτών ,δεν έγινε κανένας έλεγχος στα βιβλία της θυγατρικής , ώστε να αποδειχθεί ο λόγος της κατάθεσης και η υπαγωγή των καταθέσεων αυτών στις διατάξεις του ΚΝΤΧ ή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου βάσει και της ΣτΕ 1470/2002 τα ποσά αυτά για τα οποία θεωρήθηκε ότι αποτελούν προσωρινές καταθέσεις της προσφεύγουσας προς την θυγατρική και για τα οποία καταλογίστηκε χαρτόσημο 1,2% **με βάση τις** διατάξεις της περ. γ του της παραγ. 5 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ, είναι τα παρακάτω:

19/4/2012	50000	ΚΑΤΘ ΣΕ ALPHA BANK
27/6/2012	29000	ΚΑΤΘ ΣΕ ALPHA BANK
28/6/2012	11000	ΚΑΤΘ ΣΕ .....ALPHA BANK
6/7/2012	30000	ΚΑΤΘ ΣΕ ALPHA BANK
6/7/2012	30000	ΚΑΤΘ ΣΕ ALPHA BANK
26/9/2012	75000	ΚΑΤΘ ΣΕ ALPHA BANK
21/12/2012	90000	ΚΑΤ ΣΕ Σ.Α.Ι
ΣΥΝΟΛΟ	315.000	

Από τα ποσά του παραπάνω πίνακα , όσον αφορά το ποσό των 50.000 ευρώ γίνεται αναφορά παραπάνω , υπάγεται στις διατάξεις της περ. γ του της παραγ. 5 του άρθρου 15 Κ.Ν.Τ.Χ, . Για τα υπόλοιπα ποσά 265.000 ευρώ , ο καταλογισμός χαρτοσήμου 1,2% με την ίδια διάταξη πρέπει να διαγραφεί ως παντελώς ανατιολόγητος σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα.

Ισχυρισμός περί παραγραφής

Επειδή, στη παρ. 11 του άρθρου 72 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015) του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζεται :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή κατά το άρθρο 249 Α.Κ. η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου είναι εικοσαετής (ΣΤΕ 2579/1998 , ΣΤΕ1561/2003).

Με βάση τα ανωτέρω, ο προσβαλλόμενος λόγος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017 ορίζεται :

«1. Η [παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#) (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του [άρθρου 1 του Ν. 2523/1997](#) , πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της [παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#) , όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58§1,2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς χαρτοσήμου, και της διαφοράς ΟΓΑ επ' αυτής, χρήσεως 2010 ποσού **18.481,64 (9.240,82x2)** ευρώ, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθώς:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ0,73%=36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	22.177,96 €	9.240,82 €	6.745,79 €	15.986,61 €	15.986,61 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς χαρτοσήμου, και της διαφοράς ΟΓΑ επ' αυτής, χρήσεως 2011 ποσού 4.491,36 (2.245,68x 2) ευρώ, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη, καθώς:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ0,73%=36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.389,62 €	2.245,68 €	1.639,34 €	3.885,02 €	3.885,02 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς χαρτοσήμου, και της διαφοράς ΟΓΑ επ' αυτής, χρήσεως 2012 ποσού 1200,00(600 x2) ευρώ, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ0,73%=36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1440,00 €	600,00 €	438,00 €	1.038,00 €	1.038,00 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 5-10-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση :
της υπ' αριθ./4-9-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.
- την μερική αποδοχή αυτής και τροποποίηση
των υπ' αριθ./4-9-2017,/4-9-2017, και/4-9-2017, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, , διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, .01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2008

α) χαρτόσημο

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	2.352.000€	0,00€
Τέλος χαρτοσήμου	23.520,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	28.224,00 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		0 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ¹		0 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	4.704,00€	0,00 €
Προσαύξηση ΟΓΑ χαρτοσήμου120%	5.644,80€	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	62.092,80 €	0,00 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2010

χαρτόσημο

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	1.543.136,00€	1.540.136,00€
Τέλος χαρτοσήμου	15.431,36 €	15.401,36 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	18.517,63 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		7.700,68 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ¹		5.621,49 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	3.086,27€	3.080,27 €
Προσαύξηση ΟΓΑ χαρτοσήμου120%	3.703,52€	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.540,13€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		1.124,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.738,78 €	34.468,24 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011

χαρτόσημο

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	374.278,1€	374.278,10€
Τέλος χαρτοσήμου	3.742,78 €	3.742,78 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	4.491,35 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.871,39 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ¹		1.366,12 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	748,56€	748,56 €
Προσαύξηση ΟΓΑ χαρτοσήμου120%	898,28€	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		374,28€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		273,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.880,97 €	8.376,36 €

¹ Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012**χαρτόσημο**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	365.000,00€	100.000,00€
Τέλος χαρτοσήμου	3.650,00 €	1.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	4.380,00 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		500,00 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ¹		365,00 €
ΟΓΑ χαρτοσημου	730,00€	200,00 €
Προσαύξηση ΟΓΑ χαρτοσήμου120%	876,00€	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		100,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		73,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.636,00 €	2.238,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.