



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 160/2019

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 25^{ης} Ιουνίου 2019

Σύνθεση

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Ελευθερία Δασκαλέα - Ασημακοπούλου Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος : Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. ΔΕΕΦ 1191664 ΕΞ 2017/27-12-2017 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Β' Τελών και Ειδικών Φόρων.

Περίληψη ερωτήματος : Ερωτάται: 1) Αν εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή, μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4474/2017, όσα έχουν γίνει δεκτά με την

Γνωμοδότηση ΝΣΚ 133/2016 ως απαντήσεις στα ερωτήματα που έθεσε η Υπηρεσία για την ορθή εφαρμογή της Γνωμοδότησης ΝΣΚ 79/2014 και,

2) Εφόσον κριθούν εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους, ερωτάται:

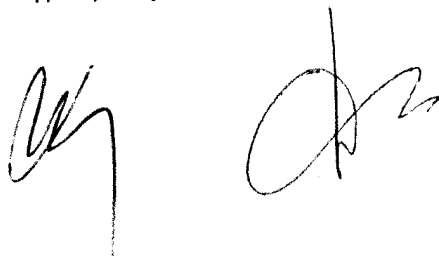
(α) Αν καταλαμβάνουν και περιπτώσεις για τις οποίες έχουν βεβαιωθεί, μεν, ποσά τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεων χρησιδανείων επενδυτικών αγαθών, είτε κατόπιν δηλώσεως, είτε κατόπιν ελέγχου, αλλά δεν έχουν καταβληθεί και, επομένως, τίθεται ζήτημα διαγραφής αυτών και, (β) Αν στις περιπτώσεις διενέργειας ελέγχων για χρήσεις μετά το έτος 2010, οι οποίοι ολοκληρώθηκαν πριν από την κατά τα ανωτέρω τροποποίηση του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (7.6.2017) και με τους οποίους καταλογίστηκαν από την Φορολογική Διοίκηση, βάσει της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, τέλη χαρτοσήμου επί συμβάσεων χρησιδανείων επενδυτικών αγαθών και οι φορολογούμενοι έχουν ήδη καταβάλει τα καταλογισθέντα ποσά, τίθεται ζήτημα επιστροφής αυτών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Στο παραπάνω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Με την Γνωμοδότηση ΝΣΚ 269/1995, η οποία έγινε αποδεκτή από τον αρμόδιο Υφυπουργό Οικονομικών, έγινε δεκτό ότι αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. 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.

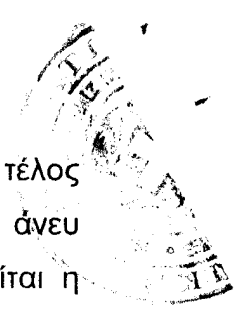
2. Μετά ταύτα, η Διοίκηση, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία κοινοποιήθηκε η πιο πάνω γνωμοδότηση στις αρμόδιες υπηρεσίες, προκειμένου να εφαρμοσθεί από αυτές, αφού εξέθεσε το προαναφερθέν στην προηγούμενη παράγραφο πόρισμα της γνωμοδότησης,



Ε
 * έλαβε περαιτέρω ότι «η σύμβαση παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών χωρίς ιδιαίτερο αντάλλαγμα, αλλά με την ανάληψη από αυτούς (σημείωση: * γίνονται 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. 1642/1986, 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 είχε τεθεί στο υποβληθέν ερώτημα, αλλ' ούτε και αντιμετωπίστηκε από τη γνωμοδότηση. Επιπροσθέτως τούτου, στην ίδια εγκύκλιο συμπεριλήφθηκε 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 Επικράτειας, 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 επιχείρησης τέλη χαρτοσήμου για τη δωρεάν παραχώρηση, από αυτήν, ψυγείων συντήρησης 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 Γνωμοδότηση ΝΣΚ 79/2014, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και εκδόθηκε επί ερωτήματος προκληθέντος εξ αφορμής του γεγονότος ότι περιήλθε σε γνώση της Διοίκησης η προαναφερθείσα



απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας, έγινε δεκτό ότι υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου η σύμβαση παραχώρησης της χρήσης 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.

5. Μετά την αποδοχή της Γνωμοδότησης ΝΣΚ 79/2014 από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, εκδόθηκε η Γνωμοδότηση ΝΣΚ 133/2016, με την οποία δόθηκαν απαντήσεις στα ακόλουθα ερωτήματα της Υπηρεσίας σχετικά με την εφαρμογή της Γνωμοδότησης ΝΣΚ 79/2014:

«Αν ... : 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 γνωμοδότησεως 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 14η 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 καταρτίσθηκαν μετά τις ημερομηνίες αυτές. 2. Μπορούν να επιβληθούν κυρώσεις λόγω παραλείψεως χαρτοσημάνσεως συμβάσεων χρησιδανείου, οι οποίες καταρτίσθηκαν πριν από την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 79/2013 γνωμοδότησεως 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 γ) σε περιπτώσεις που είχε χορηγηθεί φορολογικό πιστοποιητικό, η φορολογική διοίκηση οφείλει να προβεί σε οποιαδήποτε τροποποίηση ή άλλη ενέργεια.»

6. Ειδικότερα, με την Γνωμοδότηση ΝΣΚ 133/2016, αρχικά, μεν, έγινε δεκτό ότι: «α. Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος, κατά πλειοψηφία: Η επιβολή τέλους

χαρτοσήμου (και κοινωνικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ), ως και 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, 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 επιχειρήσεως» και, στη συνέχεια, έγινε δεκτό ότι: «β. 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.».

7. Με δεδομένο ότι, ενόσω η Γνωμοδότηση ΝΣΚ 133/2016 εκκρεμούσε προς αποδοχή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, επήλθε τροποποίηση του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 (έναρξη ισχύος 07.06.2017), προέκυψε ανάγκη επικαιροποίησης της συγκεκριμένης Γνωμοδότησης ΝΣΚ με την απάντηση στα υπό εξέταση ανακύπτοντα ερωτήματα.

Νομοθετικό πλαίσιο

8. 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 δήλωσης (άρθρο 1) και της επιβολής προστίμων για παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την κείμενη φορολογική

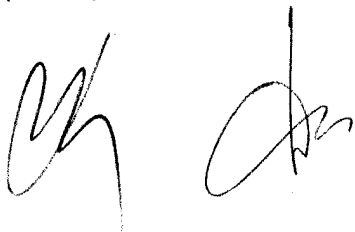
νομοθεσία, εφόσον δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (άρθρο 4). Οι διατάξεις περί επιβολής προσθέτων φόρων εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου.

9. Στο άρθρο 1παρ.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/τος της 28^{ης}-07-1931 «Περί Κώδικας 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».

10. Στο άρθρο 9 του ν.4174/2013 (Α' 170/26.7.2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4474/2017 (Α' 80/6.6.2017), ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 9 - Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.
3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.
4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν



δασμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.»

Ας σημειωθεί ότι η παράγραφος 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 12 παρ.1 περ.β' του ν.4474/2017, ενώ η παράγραφος 5 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 12 παρ.1 περ.γ' του ίδιου νόμου (έναρξη ισχύος 07.06.2017), ..

11. Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του ν.4474/2017, η διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 προτείνεται κατ' εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης (ΑΕΔ 14/2013, ΣΤΕ 2034/2011 ΟΛ., ΣΤΕ 4731/2014, ΣΤΕ 640/2015 κ.ά.) και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (ΣΤΕ ΟΛ. 2034/2011, ΣΤΕ 1508/2002, ΣΤΕ 3777/2008, ΣΤΕ 4731/2014, ΣΤΕ 640/2015 κ.ά.), που επιβάλλουν, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων (ΣΤΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ) και που πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (ΣΤΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, 675/2017). Στο πλαίσιο αυτό, η εν λόγω διάταξη προτείνεται για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων που μεταγενέστερη μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Διοίκησης έχει ως συνέπεια την αναδρομική χειροτέρευση της θέσης του φορολογουμένου. Έτσι, προβλέπεται ότι η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου. Στο πλαίσιο αυτό, με την περίπτωση γ' αναδιατυπώνονται και οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 ΚΦΔ, ώστε να είναι σαφές ότι δεν θεωρείται ότι ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση ή ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση, εφόσον για τις δηλωτικές του υποχρεώσεις ακολούθησε τις κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης.

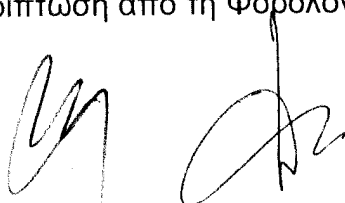
Ερμηνεία των διατάξεων.

Επί του πρώτου υποερωτήματος

12. 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. Δ', σελ. 72 επ. - Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Β', σελ. 589 επ.).

13. Παρά ταύτα, με πλείστες όσες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (3256/2014, 3946/2012, 3882/2010, 461/2008, 431/2007, 2451-3/2007), οι οποίες συντάσσονται με τις μνημονευόμενες σε αυτές αποφάσεις του ΔΕΚ (ήδη ΔΕΕ), που εκδόθηκαν επί προδικαστικών ερωτημάτων που υποβλήθηκαν από το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις υπ' αριθ. 606-608/2004 αποφάσεις 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 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 επιχείρησης του φορολογουμένου.

14. Στο πλαίσιο αυτό, σύμφωνα με την Γνωμοδότηση ΝΣΚ 133/2016, 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.

15. Με τις προαναφερθείσες νέες διατάξεις, όπως προκύπτει από την Αιτιολογική Έκθεση του ν.4474/2017, επιχειρείται τυποποίηση στο πεδίο του φορολογικού δικαίου των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Έτσι, προβλέπεται ότι *«η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων»*, καθώς και ότι, *«σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση»*.

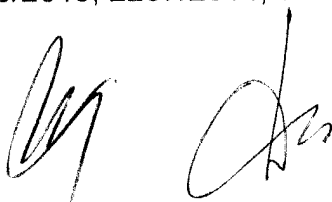
16. Οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, οι οποίες απορρέουν από την αρχή της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, δεσμεύουν τα όργανα της Φορολογικής Αρχής κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Η προστασία της εμπιστοσύνης του καλόπιστου φορολογουμένου έγκειται στο να μην εφαρμοσθεί σε βάρος του φορολογική διάταξη και να μην του επιβληθεί ο αναλογών φόρος, εφόσον η Φορολογική Αρχή του είχε δημιουργήσει την πεποίθηση με συγκεκριμένες ενέργειές της ότι δεν υπέχει τη σχετική φορολογική υποχρέωση. (βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Ε΄, σελ.150 επ. - Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Β΄, σελ. 612 επ.).

17. Κατ' εφαρμογή της αρχής αυτής, όταν η Διοίκηση δημιουργεί λανθασμένες εντυπώσεις στους διοικουμένους ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, δεν έχει τη δυνατότητα να αγνοεί τις πραγματικές καταστάσεις που δημιουργήθηκαν συνακόλουθα και να επιφέρει δυσμενείς συνέπειες στους τελευταίους, εξαιτίας δικών της σφαλμάτων. Αντίθετα, είναι σεβαστές οι πραγματικές καταστάσεις που γέννησαν δικαιώματα υπέρ των διοικουμένων και οι οποίες προέκυψαν με την ανοχή και σύμπραξη της Διοίκησης, εφόσον, ασφαλώς, δεν δημιουργήθηκαν με δόλια ενέργεια του διοικουμένου (ΕΣ II 259/2013, ΣτΕ 3874/2005, 3424/2000,

2675/1997). Η έννοια της υποκειμενικής καλής πίστης συνίσταται στην πεποίθηση ενός προσώπου ότι η συμπεριφορά του είναι νόμιμη.

18. Μάλιστα, με την πρόσφατη υπ' αριθμ. 2828/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι: « η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου», ως έκφανση της θεμελιώδους αρχής της χρηστής (φορολογικής) Διοίκησης και ενόψει του σκοπού και της σημασίας της, στο πλαίσιο του κράτους δικαίου, τυγχάνει εφαρμογής και στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος, η δε ενεργοποίησή της προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, θετική ενέργεια αρμόδιου οργάνου της Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ 2582/2015, 2674/2013, 608/2004 επταμ. και ΔΕΕ 10.12.2015, C-427/14, ECLI:EU:C:2015:803, Veloserviss SIA, σκέψη 44), όπως είναι εγκύκλιος ή έκθεση ελέγχου, με την οποία υποδεικνύεται ρητώς στους φορολογούμενους ορισμένη συμπεριφορά ως σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου (πρβλ. ΣτΕ 608/2004 επταμ., 545/2000)».

19. Εξάλλου, όπως γίνεται δεκτό, τόσο από τη θεωρία, όσο και από τη νομολογία, ερμηνευτική εγκύκλιος είναι η εσωτερική διοικητική πράξη, της οποίας η νομική δεσμευτικότητα απευθύνεται κατά κύριο λόγο στο εσωτερικό της Δημόσιας Διοίκησης. Σύμφωνα δε, με την υπ' αριθμ. 589/2012 Γνωμοδότηση ΝΣΚ, « ... η εγκύκλιος δεν αποτελεί γραπτό νόμο ούτε εθιμικό δίκαιο και δεν ρυθμίζει σχέσεις, δικαιώματα ή καταστάσεις. Εκδίδεται προς υποβοήθηση των οργάνων της Διοικήσεως, προκειμένου να τους δοθούν οδηγίες ως προς την εφαρμογή διατάξεων και είναι αυτονόητο ότι δεν υπερισχύει των διατάξεων νόμου». Ενώ, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 145/2012 Γνωμοδότηση ΝΣΚ, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν αποτελούν διοικητικές πράξεις, αλλά αποτελούν «εντολές» (βλ. εις Ι.Φωτόπουλο, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 175 επ. – Χ.Χρυσανθάκη-Π.Πανταζόπουλο, Εισηγήσεις Διοικητικού Δικαίου, 2006, σελ. 41 επ. – Π.Λαζαράτο, Κώδικας Διοικητική Δικονομία, 2013, σελ. 406, υποσημ. 8 – Α.Ταμπάκη, Ο ρόλος των εγκυκλίων εις την ερμηνείαν και εφαρμογήν του δικαίου, ΔΕΝ, τεύχος 1650, 2014, σελ. 817 επ. – ενδεικτικές παραπομπές νμλ ΣτΕ ΟΛ 711/2017, 2291/2015, 17/2015, ΣτΕ 3783/2015, 2257/2014, 866/2014, 28/2009).



20. Σημειώνεται ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές μόνο για τη διαχείριση, όπως, άλλωστε, προκύπτει ρητώς, τόσο από την ισχύουσα, όσο και από την προαναφερθείσα νέα ρύθμιση, όχι όμως και για τους φορολογουμένους, όπως προκύπτει από την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δεδομένου και του γεγονότος ότι αυτές, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, στερούνται εκτελεστότητας (ΣΤΕ 844/2013, 922-923/2012 Ολομ., 1910/2012, 4229/2010. Πρβλ. 909/2011) [βλ. σχετικά Έκθεση Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 12 του ν. 4474/2017].

21. Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα, η αποδοθείσα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ερμηνεία, με την οποία απαλλάσσονταν των τελών χαρτοσήμου οι συγκεκριμένες συμβάσεις χρησιδανείου, ανατράπηκε με την υπ' αριθμ. 3529/2010 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Σε αντίθεση, δε, με την προγενέστερη ρύθμιση του άρθρου 1 παρ.8 του ν.2523/1997, η οποία περιλάμβανε ειδική ρύθμιση για το ζήτημα αυτό, η παράγραφος 5 του άρθρου 9 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του ν.4474/2017, δεν ρυθμίζει ρητά το ζήτημα.

22. Στο πλαίσιο αυτό και, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, θα πρέπει να γίνει δεκτό, ότι, κατ' αρχήν, τα συγκεκριμένα τέλη χαρτοσήμου πρέπει να καταλογισθούν και να εισπραχθούν, πλην, όμως, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 9 παρ.2 και 5 του Κ.Φ.Δ., η τελική κρίση ανήκει στη Φορολογική Αρχή, η οποία οφείλει να ελέγχει σε κάθε περίπτωση αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου και της Γνωμοδότησης ΝΣΚ 133/2016 και, ιδίως, αν ο υπόχρεος συμμορφώθηκε καλοπίστως με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών και αν η αναδρομική του επιβάρυνση θα μπορούσε, ενόψει των συντρεχουσών σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνθηκών, να θέσει σε σοβαρό κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της επιχείρησής του (πρβλ. ΣΤΕ 3146/2017, 8/2016, 3053/2014, 4064/2013, 232/2012, 3014/2010, 1345/2008 7μ, 1046/2006). Επίσης, κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 9 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., η Φορολογική Αρχή είναι υποχρεωμένη να μη θεωρεί ανακριβή ή μη υποβληθείσα δήλωση του υποχρέου, ο οποίος ενήργησε κατά συμμόρφωση σε σχετική εγκύκλιο.

Επί του δευτέρου υποερωτήματος

23. Κατά τις γενικές αρχές του δημοσιονομικού και του φορολογικού δικαίου, από τον κανόνα της βεβαιότητας, που απορρέει από τη διάταξη του άρθρου 78 του Συντάγματος και πρέπει να διέπει τον προσδιορισμό από την αρμόδια Αρχή του οφειλόμενου φόρου, συνάγεται ότι, οι εκδιδόμενες πράξεις της Φορολογικής Αρχής με τις οποίες προσδιορίζονται φορολογικές υποχρεώσεις και δικαιώματα των φορολογουμένων, όταν καταστούν αμετάκλητες με την τελείωση των επιβαλλόμενων για την έκδοσή τους διατυπώσεων, δεν υπόκεινται σε ανάκληση κατά τις γενικές, περί ανακλήσεως των διοικητικών πράξεων, αρχές, ούτε σε προληπτικό ή σε κατασταλτικό ιεραρχικό έλεγχο, με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η εφαρμογή των οποίων υποχωρεί προ του ανωτέρω κανόνα. Ο κανόνας αυτός κάμπτεται, μόνον, με τη θέσπιση αντιθέτων ρυθμίσεων, που εισάγονται με ειδικές διατάξεις. Πράγματι, όπου ο φορολογικός νομοθέτης θέλησε την παροχή δυνατότητας στη Φορολογική Αρχή να ανακαλεί τις πράξεις της, το όρισε ειδικά και ρητά, όπως στα άρθρα 70 και 71 του ν. 2238/1994, 52 του ΚωδΦΠΑ, 80 του ν. 2961/2001 (διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς) ή στα άρθρα 75 του ν. 2238/1994, 56 του ΚωδΦΠΑ, 99 του ν. 2961/2001 (ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής) [βλ. εις Μ.Στασινόπουλο, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, σελ.287, όπου αναφέρεται ότι οι πράξεις επιβολής του φόρου οπλίζονται με μία «ειδική οριστικότητα ή τελεσιδικία», Λ. Θεοχαρόπουλο, Φορολογικό Δίκαιο – Γενικόν, σελ.189, όπου γίνεται λόγος για «ηυξημένη ουσιαστική ισχύ της προσδιοριστικής του φόρου πράξεως» - Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Ε΄, σελ. 148 επ. - Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Β΄, σελ. 615 επ.].

24. Συνεπώς, οι αναφερόμενες στα δύο σκέλη του δευτέρου υποερωτήματος πράξεις των αρμοδίων Φορολογικών Αρχών, κατ'αρχήν, δεν επιτρέπεται να ανακληθούν, ακυρωθούν ή τροποποιηθούν, λόγω νομικών ή ουσιαστικών πλημμελειών, ούτε αυτεπαγγέλτως, ούτε στα πλαίσια αιτήσεως θεραπείας ή ιεραρχικής προσφυγής (ΣτΕ 367/1983, 1067/1983, 1392/1993, 2654/1985, 2326/1983, 525/1973, 2513/1978, ΟΛΝΣΚ 432/1996 (πλειοψ.), ΝΣΚ 165/1990, ΟΛΕΣ 1556/1981). Οι εν λόγω πράξεις, ως αμετάκλητες, είναι δυνατόν να




ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν, μόνον, από το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο, κατόπιν ασκήσεως προσφυγής, αφού προηγηθεί, πλέον, η ειδική διοικητική διαδικασία του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Εξάλλου, είναι αδιάφορο αν ορθώς ή όχι εφαρμόστηκαν οι κρίσιμες διατάξεις ή αν προέκυψαν όψιμα κρίσιμα στοιχεία, τα οποία αν λαμβάνονταν υπόψη θα οδηγούσαν, ενδεχομένως, στην τροποποίηση ή ανάκληση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων. Τούτο, διότι και οι μη σύννομες και οι πλημμελείς πράξεις των Φορολογικών Αρχών, μετά την τελείωση των επιβαλλόμενων για την έκδοσή τους διατυπώσεων, είναι αμετάκλητες και δύνανται να ακυρωθούν, μόνον, με την άσκηση του προβλεπόμενου ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 2847/2007).

25. Εξάλλου, το άρθρο 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρεται, καταρχήν, σε εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και, πλέον, από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Για τον λόγο αυτό, θα μπορούσε να υπάρξει προβληματισμός ως προς το αν το άρθρο 9 και, ιδίως, οι προστατευτικές για τον φορολογούμενο διατάξεις των παραγράφων 2 και 5, εφαρμόζονται και για εγκυκλίους που είχαν εκδοθεί πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. από το, κατά περίπτωση, αρμόδιο όργανο (Υπουργός Οικονομικών, Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων, Γενικός Διευθυντής Φορολογίας κ.α.). Δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου 9 και, ιδίως, οι παράγραφοι 2 και 5 συνιστούν τυποποίηση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, οι διατάξεις των παραγράφων αυτών εφαρμόζονται και για ερμηνευτικές εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ..

26. Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, οι ρυθμίσεις των παραγράφων 2 και 5, οι οποίες τέθηκαν με το άρθρο 12 του ν. 4474/2017 με σκοπό την καλύτερη προστασία των φορολογουμένων από μεταβολές των ερμηνευτικών θέσεων της Φορολογικής Διοίκησης σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς που αναφερόταν, μόνον, στη μη επιβολή κυρώσεων, εφαρμόζονται και επί υποθέσεων που ήταν εκκρεμείς κατά τον χρόνο δημοσίευσης του ν. 4474/2017 [βλ. σχετικά Έκθεση Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 12 του ν. 4474/2017].

27. Στο πλαίσιο αυτό, οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους, δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις για τις οποίες έχουν βεβαιωθεί, μεν, ποσά τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεων χρησιδανείων επενδυτικών αγαθών, είτε κατόπιν δηλώσεως, είτε κατόπιν ελέγχου, αλλά δεν έχουν καταβληθεί. Και τούτο, διότι, οι εν λόγω περιπτώσεις, οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες με την ολοκλήρωση των επιβαλλόμενων από το νόμο διατυπώσεων για την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως εκκρεμείς κατά τον χρόνο δημοσίευσης του ν. 4474/2017. Πολύ περισσότερο, μάλιστα, καθώς στην περίπτωση υποβολής της σχετικής φορολογικής δηλώσεως από το φορολογούμενο – ο οποίος συμμορφώθηκε, ως όφειλε, προς την εκ του νόμου απορρέουσα υποχρέωσή και, όχι, προς την αποδοθείσα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1184/1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ερμηνεία - αίρεται η, κατά τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ανάγκη προστασίας του με βάση τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

28. Κατ' αναλογία, στις περιπτώσεις διενέργειας ελέγχων για χρήσεις μετά το έτος 2010, οι οποίοι ολοκληρώθηκαν πριν από την κατά τα ανωτέρω τροποποίηση του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (7.6.2017) και με τους οποίους καταλογίστηκαν από την Φορολογική Διοίκηση, βάσει της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, τέλη χαρτοσήμου επί συμβάσεων χρησιδανείων επενδυτικών αγαθών και οι φορολογούμενοι έχουν ήδη καταβάλει τα καταλογισθέντα ποσά, δεν τίθεται ζήτημα επιστροφής αυτών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων. Και τούτο διότι, κατ' αρχάς, οι εν λόγω περιπτώσεις, οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες με την ολοκλήρωση των επιβαλλόμενων από το νόμο διατυπώσεων για την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως εκκρεμείς κατά τον χρόνο δημοσίευσης του ν. 4474/2017. Περαιτέρω, όμως, οι εν λόγω καταλογιστικές πράξεις καλύπτονται από το τεκμήριο της νομιμότητας, καθώς εκδόθηκαν σε συμμόρφωση προς το δεδικασμένο που απέρρεε από την προαναφερθείσα, υπ' αριθμ. 3529/2010, απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας, με την οποία κρίθηκε, κατόπιν ερμηνείας 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, ότι ορθά καταλογίστηκαν σε βάρος επιχείρησης τέλη

χαρτοσήμου για τη δωρεάν παραχώρηση, από αυτήν, ψυγείων συντήρησης των προϊόντων της στους πελάτες της με σύμβαση χρησιδανείου αόριστης διάρκειας.

Απάντηση

29. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στα ερωτήματα που υποβλήθηκαν το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα), γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής: **A.)** Επί του πρώτου υποερωτήματος, ότι εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή, μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4474/2017, όσα έχουν γίνει δεκτά με την Γνωμοδότηση ΝΣΚ 133/2016 ως απαντήσεις στα ερωτήματα που έθεσε η Υπηρεσία για την ορθή εφαρμογή της Γνωμοδότησης ΝΣΚ 79/2014.. **B.)** Επί του δευτέρου υποερωτήματος, ότι, αφ'ενός, οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους, δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις για τις οποίες έχουν βεβαιωθεί, μεν, ποσά τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεων χρησιδανείων επενδυτικών αγαθών, είτε κατόπιν δηλώσεως, είτε κατόπιν ελέγχου, αλλά δεν έχουν καταβληθεί και, αφ'ετέρου, στις περιπτώσεις διενέργειας ελέγχων για χρήσεις μετά το έτος 2010, οι οποίοι ολοκληρώθηκαν πριν από την κατά τα ανωτέρω τροποποίηση του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (7.6.2017) και με τους οποίους καταλογίστηκαν από την Φορολογική Διοίκηση, βάσει της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, τέλη χαρτοσήμου επί συμβάσεων χρησιδανείων επενδυτικών αγαθών και οι φορολογούμενοι έχουν ήδη καταβάλει τα καταλογισθέντα ποσά, δεν τίθεται ζήτημα επιστροφής αυτών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 28-6-2019

Ο Πρόεδρος

Σταύρος Δετσης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Δέσποινα Γάκη
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.