



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 07 / 2020

Αριθμός Απόφασης **1587**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440)
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **27/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:**, η οποία εδρεύει στον Δήμο, επί της οδού αρ., τ.κ, κατά των υπ' αριθ./2020,/2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** χρήσεων **2009, 2010 και 2011** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **18/02/2020** έκθεση μερικού ελέγχου τελών Χαρτοσήμου, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **27/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των πράξεων έγινε στις **26/02/2020**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2013 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΒΣ και λοιπών φόρων, τελών και εισφορών για τα οικονομικά έτη **2010 – 2012**. Μετά την ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου, ο ίδιος ως άνω προϊστάμενος εξέδωσε μεταξύ άλλων, την από **01/07/2013** και αριθμούς, και ενιαία Πράξη Καταλογισμού τελών χαρτοσήμου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 αντίστοιχα.

Κατά της ανωτέρω κοινής καταλογιστικής πράξης, κατά το μέρος που αφορούσε τα οικον. έτη 2011 και 2012 (ήτοι διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011), καθώς και κατά της με αριθμό /2013 απόφασης της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία επικύρωσε την πράξη αυτή και απέρριψε τη σχετική ενδικοφανή προσφυγή κατά του μέρους της πράξης αυτής, που αφορούσε τη χρήση 2009, η εταιρεία άσκησε αντίστοιχα προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2019 και/2019 **αποφάσεις** του άνω Δικαστηρίου (Τμήμα 8^ο Τριμελές) με τις οποίες το Δικαστήριο ακύρωσε τις ανωτέρω, πράξη και απόφαση της ΕΔΕΦΔ αντίστοιχα, λόγω μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης της εταιρείας και ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προκειμένου ο αρμόδιος Προϊστάμενος να καλέσει, με επίδοση σχετικής κλήσης, την εταιρεία να εκφέρει τις απόψεις της επί της υποχρεώσεως της να καταβάλει τα ένδικα τέλη κατά τα ανωτέρω διαχειριστικά έτη.

Ακολούθως εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου, με βάση την οποία διενεργήθηκε εκ νέου, **λόγω επανάληψης της διαδικασίας**, μερικός έλεγχος και διαπιστώθηκαν τα διαλαμβανόμενα στην από 18/02/2020 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, και συγκεκριμένα:

α) Επί της εξοφλήσεως των δανειακών υποχρεώσεων της Μητρικής εταιρείας:

Τον Δεκέμβριο του 2008, τα Διοικητικά Συμβούλια της προσφεύγουσας και της μητρικής εταιρείας του Ομίλου, «.....», αποφάσισαν την απόσχιση και εισφορά του κατασκευαστικού κλάδου της τελευταίας προς την προσφεύγουσα. Η απόσχιση αυτή πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 1 - 5 του ν. 2166/1993** και ολοκληρώθηκε τον Ιούλιο του 2009, οπότε τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού του εισφερομένου κλάδου (πάγιος εξοπλισμός και εγκαταστάσεις, εκτελούμενα έργα, απαιτήσεις από έργα που εκτελούσε η Μητρική εταιρεία) ενσωματώθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας. Από τα στοιχεία του παθητικού τα οποία εισφέρθηκαν, εξαιρέθηκε τμήμα των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων που είχε λάβει η Μητρική εταιρεία για την χρηματοδότηση συγκεκριμένων έργων που αφορούσαν στον κατασκευαστικό κλάδο. Ήτοι:

1) Οφειλέτες, αρχικώς της Μητρικής εταιρείας και εν συνεχεία της προσφεύγουσας, καθότι οι υποχρεώσεις τους αφορούσαν σε έργα τα οποία, καίτοι κατά το παρελθόν εκτελούσε ή είχε εκτελέσει η Μητρική εταιρεία, είχαν πλέον εισφερθεί στην προσφεύγουσα, προέβαιναν σε εξόφληση των υποχρεώσεών τους προς την τελευταία μέσω τραπέζης. Στο πλαίσιο κάθε τέτοιας εξόφλησης, η μεσολαβούσα τράπεζα παρακρατούσε αυτοβούλως το καταβαλλόμενο από τον πελάτη ποσό και το διέθετε προς αποπληρωμή του υφισταμένου δανείου στο όνομα της Μητρικής εταιρείας, «.....». Για να απεικονίσει λογιστικά την ενέργεια αυτή, και να εξοφλήσει τους πελάτες της, η προσφεύγουσα πίστωνε τον εκάστοτε πελάτη της (30.00. ..) και προέβαινε σε ισόποση χρέωση λογαριασμού -, φανερώνοντας απαίτηση προς την τελευταία. Αντιστοίχως, η Μητρική εταιρεία προέβαινε σε ισόποση πίστωση του λογαριασμού - σε χρέωση των δανείων που είχαν παραμείνει σε αυτήν και εξοφλούνταν από πελάτη της». **Στην ουσία**

δηλαδή η Α.Ε με τις ανωτέρω χρεώσεις του υπολογαριασμού
μετέφερε την απαίτησή της στην

- 2) Η προσφεύγουσα, εξοφλούσε ή έπαιρνε δάνειο για να εξυπηρετήσει δάνεια που είχαν παραμείνει στην, προβαίνοντας σε παρόμοιο λογιστικό χειρισμό με χρέωση του υπολογαριασμού, και πίστωση αυτήν την φορά υπολογαριασμών των δανείων της. Αντιστοίχως, η Μητρική εταιρεία «πίστωνε ισόποσα τον υπολογαριασμό σε χρέωση των δανείων που είχαν παραμείνει σε αυτήν. Συνεπώς, και στην περίπτωση αυτή με τη χρέωση του υπολ/σμού στην ουσία **μετέφερε την απαίτησή της στην**

Ο έλεγχος λαβών υπόψη, ότι οι δύο εταιρείες, μετά και την απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου, παρέμειναν δύο ανεξάρτητα φορολογικά και νομικά πρόσωπα, έκρινε ότι το σύνολο των παραπάνω χρεώσεων – απαιτήσεων της Α.Ε από την «.....» συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις προς αυτή και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. και άρθρου 43 Ν. 1041/80, και ελλείπει απαλλακτικής διάταξης, για τις ταμειακές αυτές διευκολύνσεις οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

β) Επί των παγίων προκαταβολών:

Ομοίως από τον έλεγχο που έγινε στις εγγραφές των τηρουμένων βιβλίων και ειδικότερα του υπολογαριασμού **35.03 «Πάγιες Προκαταβολές»** διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα παρουσιάζει μεγάλα χρεωστικά υπόλοιπα και σημαντικές χρεώσεις κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων στον λογαριασμό αυτό και οι οποίες αφορούν χρήματα που φεύγουν από το ταμείο της με προορισμό τους επικεφαλής του κάθε εργοταξίου με σκοπό αυτοί να πληρώνουν υποχρεώσεις της εταιρείας (ως διάφορα έξοδα, μισθοδοσία κτλ).

Ο υπολογαριασμός αυτός χρεωνόταν, (με αντίστοιχη πίστωση του ταμείου) με αιτιολογία κυρίως το όνομα του επικεφαλής του εργοταξίου και λειτουργούσε ως λογαριασμός "επί αποδόσει". Οι πιστώσεις του λογαριασμού αυτού (που αφορούσαν λήψη τιμολογίων εξόδων, εξόφληση μισθοδοσίας, αλλά και επιστροφές μετρητών) στη διάρκεια των χρήσεων ήταν μικρές, με αποτέλεσμα ο λογαριασμός αυτός στις ελεγχόμενες χρήσεις να βαίνει διαρκώς αυξανόμενος.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη, ότι ο λογαριασμός αυτός δεν μηδενίζει στο τέλος της χρήσης, ότι παρέμειναν για μεγάλο χρονικό διάστημα σε χέρια τρίτων – εργοταξιαρχών, μερικοί των οποίων έχουν ήδη αποχωρήσει από την εταιρεία και ότι τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών δεν επιστράφηκαν ούτε ζητήθηκαν από την Α.Ε, έκρινε ότι για τα τυχόν προκύπτοντα σε κάθε μήνα χρεωστικά υπόλοιπα των ανωτέρω υπολ/σμών, συντρέχει περίπτωση ταμειακών διευκολύνσεων προς τους επικεφαλής των εργοταξίων, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. και άρθρου 43 Ν. 1041/80, και ελλείπει απαλλακτικής διάταξης, για τις ταμειακές αυτές διευκολύνσεις οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

γ) Επί του λογαριασμού 33.21 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις Συμ. Ενδιαφέροντος»:

Ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε μεταξύ άλλων με ταμειακές διευκολύνσεις προς Κ/Ξ και συγκεκριμένα στις Κ/Ξ «.....» και «Κ/Ξ, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. και άρθρου 43 Ν. 1041/80 για τις ταμειακές αυτές διευκολύνσεις οφείλονται τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

Η συνολική αξία των ταμειακών διευκολύνσεων ανά χρήση και λογαριασμό, έχουν ως εξής:

Χρήση	Λογ/μός 33.21	Λογ/μός 33.95	Λογ/μός 35.03	Σύνολο
2009	1.127,18	31.772.843,87	4.937.920,80	36.711.891,85
2010	1.305,38	9.288.712,60	9.219.784,17	18.509.802,15
2011	0,00	4.403.313,66	4.849.971,65	9.253.285,31

Κατόπιν αυτών, από τον προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις τελών χαρτοσήμου, με τις οποίες καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω ποσά:

Χρήση	Πράξη	Αξία Υποκείμενη σε τέλη χαρτ/μου	Χαρτόσημο 1%	ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	Πρόστιμο αρ. 58 ν.4174/2013	Τόκοι αρ. 53 ν.4174/2013	Σύνολο
2009	24/2009	36.711.891,85€	367.118,92€	73.423,78€	220.271,35€	237.981,17€	898.795,22€
2010	25/2009	18.509.802,15€	185.098,02€	37.019,60€	111.058,81€	119.987,94€	453.164,37€
2011	26/2009	9.253.285,31€	92.532,85€	18.506,57€	55.519,71€	59.983,49€	226.542,62€
Σύνολα			644.749,79€	128.949,95€	386.849,87€	417.952,60€	1.578.502,21€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Εσφαλμένη, αναπιολόγητη και αναπόδεικτη η κρίση της φορολογικής Αρχής, αναφορικά με τη νομιμότητα καταλογισμού τελών χαρτοσήμου στα ποσά του λογαριασμού, σε κάθε δε περίπτωση οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε πράξεις χορηγήσεως πιστώσεως, ευρισκομένης εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΚΝΤΧ,
- 2) Προϋπόθεση για την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου 1% στα ποσά του λογαριασμού είναι η ύπαρξη αναπιώδους κατάθεσης – ανάληψης και περαιτέρω, να μην υπάρχει παραδοτική ή συναλλακτική σχέση ανάμεσα στην εταιρεία με τον εαυτό της,
- 3) Η διάταξη του άρθρου 53§4 του ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78§1 και 4 και 43§2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφεί το ποσό τόκου που επιβλήθηκε σε βάρος της,
- 4) Η υπ' αριθμ./2020 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 2011, είναι άκυρη και ορθά, ανυπόστατη, καθώς εκδόθηκε ως προσωρινή πράξη, σε συνέχεια της ήδη εκδοθείσας και κοινοποιηθείσας, με αριθμό/...../2020 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για την ίδια χρήση και συνεπώς αποτελεί μη εκτελεστή δεύτερη προσωρινή πράξη, ανίσχυρη και ανυπόστατη ως οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία δεν επιφέρει κανένα έννομο αποτέλεσμα σε βάρος της εταιρείας και συνεπώς πρέπει να αναγνωρισθεί η παντελής ακυρότητα και το ανυπόστατο αυτής, ως οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

1) Παράθεση και ερμηνεία των εφαρμοζόμενων διατάξεων

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 15 § 5** περίπτωση **γ** του **ΚΝΧΤ** (π.δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931, ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: «[...] 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 ή τις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου **εν επί της εκατόν (1%)**. Εις ήν περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος [...]».

και με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1** του **Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης:

- ✓ Ως «**κατάθεση χρημάτων**» νοείται η πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 1470/2002), ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω

διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους.

- ✓ Ως «**ανάληψη χρημάτων**» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, που αναφέρεται σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως 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. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας **ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ, ΚΑΤ' ΑΡΧΗΝ**, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1470/2002, 4463/1997, 2493/1994, Δ.Εφ.Αθ. 829/2014, 5668 - 5671, 5498/2013). Ως «ανάληψη χρημάτων», νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν **αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:** **α)** Υπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης. **β)** Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983). **γ)** Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994). **δ)** Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά. **ε)** Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό **1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία**, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς **χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.**

2) Επί της υπαγωγής σε τέλη χαρτοσήμου του λογαριασμού

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο λογαριασμός «.....» δημιουργήθηκε για να καλύψει το λογιστικό κενό που δημιουργήθηκε μετά την απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου της «.....» και την απορρόφηση αυτού από την εταιρεία. Και τούτο γιατί, ενώ με την απόσχιση εισφέρθηκαν στην Α.Ε όλα τα στοιχεία του ενεργητικού αυτής που αφορούσαν τον κατασκευαστικό κλάδο της «.....» (ως πάγια, εκτελούμενα έργα, απαιτήσεις από έργα που είχε εκτελέσει ή εκτελούσε η απορροφούμενη), δεν εισφέρθηκε, από τα στοιχεία του παθητικού, μέρος των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων δανείων τα οποία είχε λάβει η απορροφούμενη - «.....» για τη χρηματοδότηση συγκεκριμένων έργων που παρέμειναν σε αυτή. Συνεπώς, τα χρηματικά ποσά που ήχθησαν σε χρέωση του ανωτέρω υπολογαριασμού, είτε λόγω παρακράτησης από τις Τράπεζες πληρωμών πελατών της εταιρείας, για την εξόφληση των δανείων που παρέμειναν στη μητρική εταιρεία, είτε λόγω λήψης ή αποπληρωμής δανείων της μητρικής εταιρείας, αφορούν σε συναλλαγές, οι οποίες δεν ενέπιπταν *stricto sensu*, δηλαδή υπό στενή - τυπική έννοια, όπως απαιτούν οι διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., για τη χαρτοσήμανσή τους, στην έννοια των «αναλήψεων χρημάτων», δηλαδή στη χορήγηση χρηματικών κεφαλαίων από την προσφεύγουσα στην ανωτέρω μητρική εταιρεία. Σε καμία περίπτωση δηλαδή δεν αποδείχθηκε ότι οι εν λόγω εγγραφές αφορούσαν σε εν γένει, υπό στενή έννοια, αναλήψεις χρημάτων από την ανωτέρω μητρική εταιρεία, δεδομένου δε ότι ο έλεγχος έκρινε ότι «με τον ανωτέρω τρόπο η εταιρεία *κατ' ουσίαν μετέφερε τις απαιτήσεις της στην*» ήτοι έμμεση μεταφορά απαιτήσεων, χωρίς χορήγηση χρημάτων στη μητρική εταιρεία, η πράξη αυτή δεν υπάγεται στην υποπερίπτωση του άρθρου 15§5γ του ΚΝΤΧ, καθώς, ενόψει της τυπικότητας της φορολογίας χαρτοσήμου, για να χαρτοσημανθεί ως χρηματική διευκόλυνση έπρεπε να προκύπτει και να αναγράφεται στα βιβλία, η εκάστοτε χρέωση του άνω υπολογαριασμού ως ανάληψη χρημάτων, γεγονός που δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα διενεργούσε στα βιβλία της λογιστικές εγγραφές χρέωσης του λογαριασμού της μητρικής εταιρείας «.....», κάθε φορά που πελάτες της κατέθεταν χρήματα στην τράπεζα έναντι της οφειλής τους και η τράπεζα παρακρατούσε αυτοβούλως το καταβαλλόμενο από τον πελάτη ποσό και το διέθετε προς αποπληρωμή του υφισταμένου δανείου της Μητρικής εταιρείας, καθώς και κάθε φορά που εξοφλούσε ή έπαιρνε δάνειο για να εξυπηρετήσει δάνεια που είχαν παραμείνει στη μητρική. Συνεπώς η απαίτηση του εν λόγω λογαριασμού, δημιουργήθηκε από **πραγματικές καταβολές χρημάτων** (από την ίδια και από πελάτες της) **προς την τράπεζα και εμμέσως προς τη μητρική εταιρεία**, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και συνεπώς **έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15§5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ.**

3) Επί της υπαγωγής σε τέλη χαρτοσήμου των παγίων προκαταβολών

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά που χρεώνονταν στο λογαριασμό 35.03 «Πάγιες προκαταβολές», αφορούσαν χρηματικά ποσά που δίδονταν στους διαχειριστές των εργοταξίων ως προκαταβολές «επί αποδόσει» και όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου η καταβολή χρημάτων στους επικεφαλής των εργοταξίων αποτελεί πράξη με νόμιμη αιτία, απαλλασσόμενη από τέλη χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα σκοπός των καταβολών αυτών ήταν, όπως αναγνωρίζει ο Έλεγχος, η προκαταβολή ποσών προς επικεφαλής εργοταξίων, για καταβολή υποχρεώσεων της Εταιρείας συνισταμένων σε δαπάνες μισθοδοσίας του απασχολούμενου στα εργοτάξια προσωπικού της και λοιπές συναφείς πληρωμές. Η προκαταβολή ποσών για πλήρωση εταιρικών αναγκών και υποχρεώσεων, προς πρόσωπα που δεν θεωρούνται «τρίτοι» σε σχέση με την εταιρεία, δεν αποτελεί ούτε χρηματική διευκόλυνση ούτε δάνειο, αλλά πράξη στο πλαίσιο εμπορικών συναλλαγών της εταιρείας και συνεπώς απαλλασσόμενη των τελών χαρτοσήμου. Είναι δε αδιάφορο το χρονικό διάστημα παραμονής χρεωστικών υπολοίπων στον εν λόγω υπολογαριασμό καθώς ακόμη και η παραμονή για μεγάλο χρονικό διάστημα χρεωστικών υπολοίπων στο λογαριασμό δεν μπορεί να τεκμηριώσει τυχόν σύμβαση δανείου, χωρίς να αποδεικνύει η φορολογική Αρχή, που φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, ότι τα εν λόγω χρεωστικά υπόλοιπα στηρίζονται σε εγγραφές που περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν την κατά το άρθρο 806 του Α.Κ. έννοια της συμβάσεως δανείου (Δ.ΕφΑθ. 439/2016).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει: **(i)** ότι ως λογαριασμός «επί αποδόσει», με τον οποίον η επιχείρηση παρακολουθεί τις προκαταβολές που δίδονται στους διαχειριστές των εργοταξίων, ο λογαριασμός αυτός θα έπρεπε «βάσει της κρατούσας συναλλακτικής πρακτικής τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης να κλείνει - μηδενίζει», **(ii)** ότι τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών «δεν επιστράφηκαν ούτε ζητήθηκαν από την Εταιρεία», καθώς και **(iii)** τον «μεγάλο χρόνο παραμονής, πέραν του έτους του χρεωστικού υπολοίπου σε χέρια τρίτων - εργοταξιαρχών, μερικοί από τους οποίους έχουν ήδη αποχωρήσει από την Εταιρεία». Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι οι καταβολές της προσφεύγουσας προς τους εργοταξιαρχες, ήταν πολύ μεγαλύτερες από τις υπάρχουσες ανάγκες, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να βαίνει διαρκώς αυξανόμενο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** και συνεπώς **έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15§5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ.**

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι χρεώσεις του λογαριασμού 35.03 αποτελούν χορήγηση κεφαλαίου κινήσεως από την Εταιρεία στα εργοτάξια, για τις οποίες δεν προβλέπεται η υπαγωγή τους στο πεδίο εφαρμογής του ΚΝΤΧ. Ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη υπαγωγή και χαρακτηρισμό των προκαταβολών που προορίζονταν για την κάλυψη των τρεχουσών αναγκών των εργοταξίων, ως κατάθεση χρηματικού ποσού, επισύρουσα το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 5γ ΚΝΤΧ, και τούτο διότι οι «πάγιες προκαταβολές» αφορούσαν και προορίζονταν για την κάλυψη των δαπανών μισθοδοσίας και λοιπών εξόδων του προσωπικού της Εταιρείας το οποίο απασχολείται στα εργοτάξια αυτής, καθώς και των τρεχουσών αναγκών εν γένει αυτών, συναφών με την λειτουργία τους. Τα εργοτάξια δεν θα εδύναντο να συνάψουν οιαδήποτε συμβατική σχέση με την Εταιρεία, απαιτούμενη προϋπόθεση για την εφαρμογή του επικληθέντος άρθρου 15 παρ. 5γ ΚΝΤΧ. Κάτι τέτοιο θα οδηγούσε στον παράλογο και μη νομικό εφικτό νομικά αποτέλεσμα της σύναψης συμβάσεως ανάμεσα στην Εταιρεία και τον εαυτό της.

Επειδή στην αιτιολογία των εγγραφών των χρεώσεων του λογαριασμού, αναγράφονταν τα ονοματεπώνυμα των επικεφαλής των εργοταξίων με τους οποίους η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

4) Επί της αντισυνταγματικότητας του άρθρου 53 του ν. 4174/2013

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με βάση την διάταξη του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 και την κατ' εξουσιοδότηση αυτής εκδοθείσα Υπουργική Απόφαση ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013, επιβλήθηκε σε βάρος της το ποσό των τόκων που αναγράφεται στο ιστορικό της παρούσας. Ωστόσο ο καθορισμός του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο 53 του ν. 4174/2013, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, έχοντας την έννοια της προσαύξησης φορολογικής οφειλής, φέρει τον χαρακτήρα φόρου και δη προσθέτου φόρου - πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης, η δε επιβολή του εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 78§1,4 του Συντάγματος, που προβλέπει ότι το αντικείμενο του φόρου δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο ρύθμισης με κανονιστική πράξη, κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησης, αλλά μόνο με διάταξη τυπικού Νόμου. Συνεπώς, η διάταξη του άρθρου 53§4 του ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται καταρχήν στο άρθρο 78§1,4 του Συντάγματος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Α' 201), με την οποία τροποποιήθηκε η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ, και την ΠΟΛ 1214/2017, 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 ν.4174/2013 πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου, το δε ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων καθορίστηκε με την υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-01-2014) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή από τη φορολογική αρχή εφαρμόστηκαν οι κείμενες διατάξεις ως προς τον υπολογισμό των τόκων, οι οποίες είναι υποχρεωτικά εφαρμοστέες από τη διοίκηση, σε κάθε δε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

5) Επί της υπ' αριθμ./2020 πράξης η οποία τιτλοφορείται ως πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η με αριθμό/2020 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, χρήσης 2011, είναι άκυρη και ορθά, ανυπόστατη, καθώς εκδόθηκε ως προσωρινή πράξη, σε συνέχεια της ήδη εκδοθείσας και κοινοποιηθείσας σ' αυτήν με αριθμό/......./2020 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, για την ίδια χρήση και συνεπώς αποτελεί μη εκτελεστή δεύτερη προσωρινή πράξη, ανίσχυρη και ανυπόστατη ως οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία δεν επιφέρει κανένα έννομο αποτέλεσμα σε βάρος της και συνεπώς πρέπει να αναγνωριστεί η παντελής ακυρότητα και το ανυπόστατο αυτής, ως οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ εξέδωσε την υπ' αριθ./2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, η οποία τιτλοφορείται ως προσωρινή, πλην όμως αυτή αφορά την Οριστική πράξη, η οποία εκδόθηκε μετά το πέρας του ελέγχου και εκ παραδρομής τιτλοφορήθηκε ως Προσωρινή, καθόσον όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου:

- ✓ Έχει καταχωρηθεί στα βιβλία των οριστικών πράξεων της ελεγκτικής αρχής, έχει λάβει αριθμό με ημερομηνία καταχώρησης την 18/02/2020, και επιπλέον έχει λάβει α/α elenxis/2020 και α/α taxis/2020,
- ✓ Επί του σώματος αυτής έχει τεθεί σφραγίδα και έχει υπογράψει ο αρμόδιος υπάλληλος ο οποίος βεβαίωσε το ποσό (Α.Χ.Κ/...../2020, ποσό 226.542,62€), γεγονός που δεν συμβαίνει για τις προσωρινές πράξεις.
- ✓ Επί του σώματος αυτής αναγράφονται πληροφορίες για την περίπτωση αμφισβήτησης της πράξης, για την προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κλπ (εκτελεστή πράξη), γεγονός που δεν συμβαίνει για τις προσωρινές πράξεις.
- ✓ Στην έκθεση επίδοσης της 26/02/2020, έχει αναγραφεί ρητώς ότι επιδίδεται Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, με συνημμένη τη σχετική έκθεση ελέγχου
- ✓ Όπως συνομολογεί και η προσφεύγουσα, έχει ήδη κοινοποιηθεί μαζί με το σημείωμα διαπιστώσεων η υπ' αριθμ. .../...../2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου που αφορά τη χρήση 2011

Ως εκ τούτου η επίμαχη πράξη εκ παραδρομής τιτλοφορήθηκε ως προσωρινή, αφορά την Οριστική πράξη της χρήσης 2011 που εκδόθηκε μετά το πέρας του ελέγχου και περιέχει όλα τα στοιχεία της Οριστικής Πράξης. Η επίμαχη πράξη, ως οριστική είναι και εκτελεστή και ορθώς προσβάλλεται με την παρούσα.

Αλλά ακόμη και το γεγονός ότι η επίμαχη πράξη έχει τιτλοφορηθεί λανθασμένα ως Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού, η πράξη αυτή δεν τυγχάνει εξ αυτού και μόνο του λόγου ακυρωτέα, καθόσον η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας αυτής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **18/02/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ του Κ.Ε.ΜΕ.Π επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **27/03/2020** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:**, η οποία εδρεύει στον Δήμο, επί της οδού αρ., τ.κ, και την **επικύρωση** των υπ' αριθ./2020,/2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** χρήσεων **2009, 2010** και **2011** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

B. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Χρήση	Πράξη	Αξία Υποκείμενη σε τέλη χαρτ/μου	Χαρτόσημο 1%	ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	Πρόστιμο αρ. 58 v.4174/2013	Τόκοι αρ. 53 v.4174/2013	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
2009	..../2009	36.711.891,85€	367.118,92€	73.423,78€	220.271,35€	237.981,17€	898.795,22€
2010	..../2009	18.509.802,15€	185.098,02€	37.019,60€	111.058,81€	119.987,94€	453.164,37€
2011	..../2009	9.253.285,31€	92.532,85€	18.506,57€	55.519,71€	59.983,49€	226.542,62€
Σύνολα			644.749,79€	128.949,95€	386.849,87€	417.952,60€	1.578.502,21€

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 προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.