



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 19/02/2019

Αριθμός απόφασης: 704

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....ΑΕ", ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της με αρ. πρωτ./2018 επιφύλαξης του άρθρου 20 του Ν 4174/2013, που υπεβλήθη συνημμένα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....ΑΕ", 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, φορολογικού έτους 2017, υπεβλήθη συνημμένα από τη προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ./2018 επιφύλαξη του άρθρου 20 του Ν 4174/2013, ως το ποσό της φορολογικής ζημίας ύψους 1.087.571,50 €, που προέκυψε από την ως άνω δήλωση.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα επιφύλαξη του άρθρου 20 του Ν 4174/2013, ζητούσε να αναγνωριστεί ότι ισχύουν οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Ν 4172/2013, μεταξύ των οποίων και η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 27 του νόμου αυτού και ως εκ τούτου η ζημία που προκύπτει κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας, ανεξαρτήτως συμψηφισμού της με το αποθεματικό από κέρδη προηγούμενων χρήσεων για λογιστικούς σκοπούς κατ' άρθρο 5 του Ν 3220/2004, μεταφέρεται για να συμψηφιστεί με επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε σιωπηρά με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την ημερομηνία υποβολής, την με αρ. πρωτ./2018 επιφύλαξη της προσφεύγουσα εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της με αρ. πρωτ./2018 επιφύλαξης του άρθρου 20 του Ν 4174/2013 και να αναγνωριστεί ότι εν προκειμένω ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 27 §1 του Ν 4172/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Νομικό πλαίσιο

Το άρθρο 5 του ν. 3220/2004 ορίζει ότι: «1. Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης», που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του ν. 2939/2001 και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επόμενων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον. 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού της προηγούμενης παραγράφου. ».

Σύμφωνα μάλιστα με την αιτιολογική έκθεση επί της ως άνω διάταξης, η ρύθμιση αυτή έχει ως σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης των εσόδων των επιχειρήσεων που λειτουργούν ως

«.....» σύμφωνα με τον ν. 2939/2001, η οποία θα είχε ως συνέπεια τη μείωση των διαθέσιμων πόρων που απαιτούνται στις επόμενες χρήσεις για την πραγματοποίηση επενδύσεων σε νέα έργα

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρούνται όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45, μεταξύ των οποίων οι ημεδαπές κεφαλαιουχικές εταιρείες και τα ημεδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Επίσης, με το άρθρο 44 Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι αντικείμενο του ετήσιου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι τα κέρδη που πραγματοποιούν τα πρόσωπα αυτά. Σημειώνεται επίσης ότι η παρ. 1 του άρθρου 47 παραπέμπει στις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δευτέρου του ΚΦΕ (άρθρα 21 επ.) σχετικά με τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί του οποίου θα επιβληθεί ο φόρος.

Επίσης η παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ ορίζει ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. ».

Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη, προβλέπεται, υπό προϋποθέσεις και κατ' εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων, η δυνατότητα μεταφορά της ζημίας που προέκυψε σε ένα φορολογικό έτος προκειμένου να συμψηφισθεί με κερδοφόρα αποτελέσματα επομένων χρήσεων. Ειδικότερα, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει σε ένα φορολογικό έτος εάν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο διαδοχικώς στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει.

Από τις προεκτεθείσες διατάξεις συνάγονται ευλόγως τα εξής:

α. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, για την εξεύρεση του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σε ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος, αφαιρούν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα τις εκπιπτόμενες φορολογικά δαπάνες του έτους αυτού.

β. Σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, το εισόδημα που προέκυψε σε ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος υπόκειται σε φόρο μετά από αυτονόητο συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτού.

γ. Κατά παρέκκλιση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η επιχείρηση έχει δικαίωμα να μεταφέρει τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., η οποία ρυθμίζει το ζήτημα με αποκλειστικό τρόπο.

δ. Τυχόν περιορισμός του δικαιώματος μεταφοράς φορολογικής ζημίας προς συμψηφισμό σε επόμενα έτη θα πρέπει να απορρέει ευθέως και ρητώς από την εφαρμοστέα φορολογική νομοθεσία.

2. Αναγνώριση δικαιώματος μεταφοράς ζημίας προς συμψηφισμό με μελλοντικά επιχειρηματικά κέρδη κατ' άρθρο 27 Κ.Φ.Ε.

Η εταιρεία λειτουργεί από το έτος 2003 ως της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του ν. 2939/2001, κατόπιν σχετικής εγκριτικής απόφασης του Υπουργού ΠΕΧΩΔΕ και τα κέρδη από τη δραστηριότητά της εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, σύμφωνα με την ειδική διάταξη του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, με σκοπό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών.

Ο λόγος για τον οποίον υπεβλήθη η επιφύλαξη είναι ότι θα πρέπει να αναγνωρισθεί ότι ως προς την εταιρεία ισχύουν οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Κ.Φ.Ε., μεταξύ των οποίων και η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 27 αυτού και, ως εκ τούτου, η ζημία που προκύπτει κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας, ανεξαρτήτως συμψηφισμού της με το αποθεματικό από κέρδη προηγούμενων χρήσεων για λογιστικούς σκοπούς κατ' άρθρο 5 του ν. 3220/2004, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη, θεωρούμενη ως νομίμως εμφανιζόμενη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους προς μεταφορά.

Ειδικότερα, ανεξαρτήτως της δημιουργίας και τυχόν αξιοποίησης του εν λόγω ειδικού αποθεματικού σε περίπτωση ύπαρξης λογιστικών ζημιών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ως άνω άρθρου, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εταιρεία δεν στερείται του δικαιώματος μεταφοράς της προκύπτουσας ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο παρέχεται από την φορολογική νομοθεσία αδιακρίτως και ανεξαιρέτως σε όλα τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45 Κ.Φ.Ε., χωρίς να γίνεται οποιαδήποτε μνεία σε τυχόν εξάρτηση του δικαιώματος αυτού από την λογιστική μεταχείριση της εν λόγω ζημίας.

Σε ανάπτυξη των ανωτέρω επάγονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2939/2001 με τίτλο «Όροι και προϋποθέσεις για την εναλλακτική διαχείριση των συσκευασιών - Συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης», η χρηματική εισφορά που καταβάλλουν οι ενδιαφερόμενοι διαχειριστές στα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης, όπως αυτό της εταιρείας, προορίζονται αποκλειστικά και μόνο, όπως και τα άλλα έσοδα του συστήματος, για την κάλυψη του κόστους της εναλλακτικής διαχείρισης και του ποσοστού επί της εν λόγω εισφοράς που αποδίδεται στον Ε.Ο.Ε.Δ.Σ.Α.Π. ήτοι στον αρμόδιο φορέα του Υπουργείου Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (Υ.Π.Ε.Κ.Α.) για τον σχεδιασμό και την εφαρμογή της πολιτικής για την ανακύκλωση στην Ελλάδα, στο πλαίσιο της εναλλακτικής διαχείρισης (§ Β.2.β.α), ως βασικός πόρος αυτού.

Παράλληλα, στο ίδιο άρθρο ορίζεται ότι σε περίπτωση ανάκλησης ή μη ανανέωσης της έγκρισης ενός συστήματος ή λύσης του νομικού προσώπου ενός συστήματος, το ποσό που απομένει, ύστερα από την εξόφληση των οφειλών του συστήματος αυτού προς τρίτους, περιέρχεται στον (ήδη), ο οποίος υποχρεούται να το αποδώσει σε υφιστάμενα ή νέα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης συσκευασιών (§ Γ.2) και όχι στους μετόχους του νομικού προσώπου. Μάλιστα, με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 3854/2010, με τον οποίο

προστέθηκε η ως άνω πρόβλεψη ως τελευταίο εδάφιο στην παρ. Γ του άρθρου 7 του ν. 2939/2001, αποσαφηνίσθηκε ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας των συστημάτων εναλλακτικής διαχείρισης και διευκρινίσθηκε ειδικότερα ότι τυχόν κέρδη των συστημάτων δεν διανέμονται στους μετόχους αυτών.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εταιρεία, αν και έχει τη μορφή ανώνυμης εταιρείας του κ.ν. 2190/1920, συνιστά νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ειδικού τύπου, ενώ, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2939/2001 δεν προβαίνει σε διανομή κερδών υπό οποιαδήποτε μορφή στους μετόχους της ούτε και υπό μορφή προϊόντος εκκαθαρίσεως σε περίπτωση λύσης ή παύσης λειτουργίας της.

Αντιθέτως, οι χρηματικές εισφορές που καταβάλλουν οι διαχειριστές έχουν ως ουσιαστικό και απώτερο σκοπό την χρηματοδότηση-επένδυση δράσεων ανακύκλωσης από τις εταιρείες του ν. 2939/2001 και την ενίσχυση των πόρων του αρμόδιου κρατικού φορέα ενώ, παράλληλα, η παρεχόμενη δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 δεν έχει σκοπό να εισαγάγει ή να καθιερώσει κάποιο ειδικό φορολογικό καθεστώς που να διέπει τα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης, αλλά, όπως προκύπτει και από τη σχετική αναφορά που γίνεται στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού, στοχεύει στο να διασφαλίσει την ύπαρξη διαθεσίμων πόρων για την επίτευξη του σκοπού των εταιρειών που λειτουργούν υπό αυτή την ιδιότητα.

Το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ρυθμίζεται ρητά και ειδικά από την παρ. 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Ε. και καταλαμβάνει όλα τα νομικά πρόσωπα τα οποία υπάγονται στις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, και, άρα και τα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001 .

Άλλωστε, δεν υφίσταται καμία διάταξη νόμου η οποία να θεσπίζει κάποια ειδική εξαίρεση εν σχέση με τα συλλογικά συστήματα του ν. 2939/2001 από την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, πλην της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, η οποία αφορά αποκλειστικά τον σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού και ουδεμία μνεία κάνει σχετικά με τα ζητήματα μεταφοράς της εκάστοτε φορολογικής ζημίας. Ούτε βεβαίως υφίσταται καμία άλλη διάταξη στη φορολογική νομοθεσία η οποία να περιορίζει το δικαίωμα αυτό. Συναφώς, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο σκοπός των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Ε., ήτοι η ελάττωση ή πλήρης εξάλειψη των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από τα εισοδήματα των κερδοφόρων χρήσεων, κατά παρέκκλιση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεν θα ήταν δυνατόν να ανατραπεί ή να περιορισθεί χωρίς ειδική και ρητή προς τούτο νομοθετική πρόβλεψη η οποία να καταλαμβάνει ρητώς και τις εταιρείες του ν. 2939/2001, όπως θα ήταν αναγκαίο να συμβαίνει υπό το φως και της αρχής της στενής γραμματικής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, που συνιστά απόρροια της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

Προς περαιτέρω επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού ότι η λογιστική μείωση του αφορολόγητου αποθεματικού δεν θα πρέπει να συνεπάγεται άνευ ετέρου και άνευ ρητής νομοθετικής πρόβλεψης και απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς τυχόν προκύπτουσας φορολογικής ζημίας, σημειώνεται

ότι, ως προς το ζήτημα μεταφοράς φορολογικής ζημίας, αν και στο παρελθόν (1981) και στο πλαίσιο ερμηνείας των σχετικών περί μεταφοράς ζημίας διατάξεων του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 3 ν. 2238/ 1994) η Διοίκηση είχε διατυπώσει την άποψη ότι σε περίπτωση μείωσης μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας με σκοπό την κάλυψη του ποσού της λογιστικής ζημίας κατά τις διατάξεις της ισχύουσας εμπορικής νομοθεσίας περί ανωνύμων εταιρειών (κ.ν. 2190/1920) και μη εμφάνισης της τελευταίας στον ισολογισμό του έτους της μεταφοράς επήρχετο απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς της αντίστοιχης φορολογικής ζημίας, το Συμβούλιο της Επικρατείας με πάγια νομολογία έχει κάνει δεκτό ότι η τυχόν απόσβεση της συσσωρευμένης ζημίας από λογιστικής πλευράς δεν ασκεί επιρροή ως προς το δικαίωμα μεταφοράς της φορολογικής ζημίας το οποίο ερείδεται σε ειδικές και αυτοτελείς διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που ρυθμίζουν το ζήτημα αυτό αποκλειστικά. Μόνον κατόπιν της προσθήκης στην παρ. 11 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 3522/2006 θεσπίσθηκε ειδική πρόβλεψη ότι επί αποσβέσεως ζημίας με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν βρίσκουν εφαρμογή οι διατάξεις περί μεταφοράς της φορολογικής ζημίας του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Εξάλλου, και υπό το φώς του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος στο άρθρο 27 αυτού προβλέπει το δικαίωμα μεταφοράς που δεν επηρεάζεται από την λογιστική μεταχείριση της ζημίας, έχει ήδη πρόσφατα διευκρινισθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, με ρητή αναφορά στην προπαρατιθέμενη πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι ελλείπει ρητής διάταξης που να ορίζει αντίθετα, σε περίπτωση εμφάνισης λογιστικών ζημιών και μείωσης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου της επιχείρησης με συμψηφισμό αυτών, οι υπόψη ζημίες κατά το μέρος που αναγνωρίζονται φορολογικά σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., εξακολουθούν για φορολογικούς σκοπούς να μεταφέρονται προς συμψηφισμό με τα κέρδη των επομένων φορολογικών ετών, μολονότι για λογιστικούς σκοπούς έχουν ήδη απορροφηθεί από τους μετόχους λόγω της μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.

Ενόψει των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ανεξαρτήτως του σχηματισμού, του προορισμού και της λειτουργίας του αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 σε περίπτωση ύπαρξης λογιστικών ζημιών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ως άνω άρθρου δεδομένου ότι δεν υφίσταται αντίθετη ρητή διάταξη στο νόμο η οποία να θεσπίζει κάποιο σχετικό περιορισμό, εν σχέση με το δικαίωμα μεταφοράς φορολογικής ζημίας, αναφορικά με τα ζητήματα εξεύρεσης του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος και επιβολής φόρου εισοδήματος στην εταιρεία, τυγχάνουν εφαρμογής οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Κ.Φ.Ε. και, άρα, η εταιρεία διατηρεί νόμιμο, πλήρες και ακώλυτο δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προκύπτει κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα προς συμψηφισμό με επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη, κατ' άρθρο 27 παρ. 1 Κ.Φ.Ε.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί επιχείρηση που λειτουργεί ως «Σύστημα Εναλλακτικής διαχείρισης» που προβλέπεται από την παρ 19 του άρθρου 2 του Ν 2939/2001 και σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 3220/20004:

1. Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης", που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α΄) και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επόμενων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού της προηγούμενης παραγράφου.

3. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προστίθεται περίπτωση λ΄, ως εξής:

"λ) Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α) για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων που αναφέρονται στην 69728/824/1996 (ΦΕΚ 358 Β) υπουργική απόφαση ή άλλες σχετικές διατάξεις, καθώς και των σχετικών με αυτές δαπανών που πραγματοποιούνται"

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2003.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

.....

12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά «σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013» και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική

υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του «πρώτου» εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με «δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης» ζημίες από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεως τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%).

«Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.»

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

«Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.»

«13. Για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, «του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε.». καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.»

.....
25. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1007/2014: Π.1007:ΚΦΕ-Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών ν.2238/94 βάσει ά.72 ν.4172/13

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α'), όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 26 του ν.4223 «Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 287Α'), οι οποίες αναφέρονται στην αυτοτελή φορολόγηση των αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

.....
9. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ιδίου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων ή άλλων ειδικών διατάξεων νόμων. Είναι αυτονόητο ότι αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα, π.χ. τόκους καταθέσεων νομικών προσώπων πριν την έναρξη ισχύος του ν.3091/2002, υπεραξία από την πώληση μη εισηγμένων μετοχών πριν την 01.01.2007, κλπ. δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις και κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις θα συνεχίσουν να παρουσιάζουν τους υπόψη λογαριασμούς στα βιβλία τους.

10. Από τις ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, με την οποία ορίζεται η έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε., συνάγεται ότι μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει είτε το συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρισμένων ζημιών παρελθουσών χρήσεων με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά, είτε τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των τελευταίων με υπαγωγή αυτών σε φορολόγηση με συντελεστή 19%, καθόσον για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών. Σε περίπτωση που μία επιχείρηση επιλέξει να συμψηφίσει τις φορολογικές ζημιές της με τα εν λόγω αποθεματικά, χάνει το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών που συμψηφίστηκαν (μειώνονται οι μεταφερόμενες ζημιές). Αν μετά το συμψηφισμό προκύπτει υπόλοιπο φορολογικών ζημιών, το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Το μέρος των αποθεματικών που συμψηφίζεται δεν υπόκειται στην ανωτέρω αυτοτελή φορολόγηση. Αν η επιχείρηση δεν έχει φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές παρελθουσών χρήσεων προς συμψηφισμό ή σε περίπτωση που υφίστανται και ωστόσο αυτή επιλέξει τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των μη διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων οριζόμενων αποθεματικών, αυτά φορολογούνται με συντελεστή 19%. Η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 19% καταλαμβάνει τα υπόλοιπα των λογαριασμών των υπόψη αποθεματικών τα οποία κατ' επιλογή της επιχείρησης δεν φορολογήθηκαν με συντελεστή 15% σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 72, καθώς και τα λοιπά σχηματισθέντα αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, που δεν έχουν διανεμηθεί μέχρι την 01.01.2014.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εδαφίου αυτού, λαμβανομένων υπόψη και όσων διευκρινίζονται με την παράγραφο 9 της παρούσας αναφορικά με την εφαρμογή της παραγράφου 13 του άρθρου αυτού. Κατ' αντιστοιχία με την παράγραφο 7 της παρούσας, και στην περίπτωση καταβολής του φόρου με συντελεστή 19% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα συγκεκριμένα αποθεματικά και αυτά μπορούν να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν ή να εξαχθούν στο εξωτερικό όταν πρόκειται για αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1069/13.04.2018: "Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017", ορίζεται ότι:

II . ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

20. Οι εταιρείες ανακύκλωσης που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» προκειμένου να εκκαθαριστεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.3220/2004, με βάση τις οποίες τα κέρδη τους απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, θα πρέπει, εφόσον:

α) εμφανίζουν φορολογικά κέρδη (ΚΑ:016) ταυτόχρονα να καταχωρήσουν στον κωδικό 059 ισόποσο ποσό με αυτό του κωδικού 016,

β) εμφανίζουν φορολογικές ζημιές (ΚΑ:017) να καταχωρήσουν στον κωδικό 2024 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης ισόποσο ποσό με αυτό του κωδικού 017.

Με τον ανωτέρω χειρισμό κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταρχήν θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.3220/2004 και περαιτέρω θα υπαχθεί σε φορολόγηση τυχόν ποσό μη εκπιπτόμενων δαπανών, καθόσον αυτές δεν πρέπει να επηρεάζουν το σχηματισθέν αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.3220/2004 και θα πρέπει να υπάγονται σε φορολόγηση στο φορολογικό έτος που αφορούν (αρ. Δ12Β 10301148 ΕΞ2011ΠΕ/23.2.2011 έγγραφό μας).

Επισημαίνεται ότι ο ανωτέρω χειρισμός αφορά τις εταιρείες ανακύκλωσης που είναι πιστοποιημένες ως συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης και είναι ενταγμένες στο αντίστοιχο μητρώο των εταιρειών του (.....), το οποίο αποστέλλεται στη ΔΗΛΕΔ.

Επίσης, στον κωδικό 059 καταχωρείται το ποσό της τμηματικής έκπτωσης της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν.4093/2012, για την οποία παραμένει αναπόσβεστο υπόλοιπο (αρ. ΔΕΑΦΒ 1081702 ΕΞ2015/16.6.2015 έγγραφό μας), καθώς και τα κέρδη των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που λειτουργούν με τη μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού τα οποία φορολογούνται στο όνομα των μελών τους.

Επειδή, η δημιουργία του αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για τον συμψηφισμό των ζημιών επόμενων χρήσεων και δεν αποτελεί μέγεθος φορολογικά αδιάφορο αφού με την διανομή του την κεφαλαιοποίηση ή κατά τη λύση της εταιρείας υπόκειται σε φορολογία.

Επειδή, οι ζημιές που συμψηφίζει η προσφεύγουσα εταιρεία με το συσσωρευμένο αποθεματικό του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 (μείωση αποθεματικού), είναι οι λογιστικές ζημιές του Ισολογισμού, επόμενο είναι η φορολογική αναμόρφωση των ζημιών του Ισολογισμού και ουσιαστικά η μείωση των ζημιών αυτών με λογιστικές διαφορές δεδομένου ότι εφόσον δεν αυξάνουν το αποθεματικό πρέπει να φορολογηθούν σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, δεν μπορεί να συσχετιστεί η δημιουργία του αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 με την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου με συμψηφισμό ζημιών και την μεταφορά ή όχι των φορολογικών ζημιών κατ' άρθρο 27 παρ 1 Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι τα δύο θέματα ερείδονται σε διαφορετική νομική βάση και τυγχάνουν διαφορετικού λογιστικού χειρισμού. Ειδικότερα στο θέμα της μείωσης κεφαλαίου με συμψηφισμό ζημιών γίνεται απλή αντικατάσταση μεγεθών των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς να υπάρχει μεταβολή της καθαρής θέσης (γίνεται συμψηφισμός των ζημιών που υφίστανται στον Ισολογισμό και τα βιβλία με το μετοχικό κεφάλαιο χωρίς να μεταβάλλεται η καθαρή θέση). Στην εξεταζόμενη υπόθεση δεν τίθεται θέμα μεταφοράς ζημιών, επειδή δεν υπάρχουν ζημιές στον ισολογισμό και τα βιβλία, δεδομένου ότι κέρδη και ζημιές

μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσης μέσω του πίνακα διανομής, σε πίστωση ή χρέωση του αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 (αυξάνοντας ή μειώνοντας αυτό). Το ποσό των λογιστικών διαφορών κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (φορολογική αναμόρφωση κερδών ή ζημιών) φορολογείται σε κάθε περίπτωση είτε σε περίπτωση κέρδους είτε ζημιάς Ισολογισμού, με την υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμό/2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, φορολογικού έτους 2017, υπέβαλε συνημμένα τη με αρ. πρωτ./2018 επιφύλαξη του άρθρου 20 του Ν 4174/2013, ως το ποσό της φορολογικής ζημιάς ύψους 1.087.571,50 €, που προέκυψε από την ως άνω δήλωση.

Επειδή από την ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, φορολογικού έτους 2017, προκύπτουν τα εξής:

Ζημιές χρήσης βάσει ΕΛΠ (ΚΩΔ. 117)	2.097.848,40
(+) Προσωρινές διαφορές ΕΛΠ- ΦΒ(ΚΩΔ. 118)	2.125.862,40
(-) Προσωρινές διαφορές ΕΛΠ- ΦΒ(ΚΩΔ. 119)	1.115.585,50
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ (ΚΩΔ 017)	1.087.571,50
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (ΚΩΔ 455)	1.145.204,12
ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	57.632,62
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	894.239,67

Επειδή στο από 02/11/2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναγράφεται ότι : «*Επιπλέον σύμφωνα με την παρ. 13 «Αποθεματικά» των Σημειώσεων των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας (που έχουν αναρτηθεί στην ιστοσελίδα του Γ.Ε.ΜΗ.) το λογιστικό αποτέλεσμα ζημία ύψους €2.097.848,40 συμψηφίστηκε με αφορολόγητα αποθεματικά ποσού € 41.586.222,38 που είχε η Εταιρεία κατά την 01/01/2017).*»

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2017 το ποσό φορολογικών ζημιών το οποίο μείωσε το αποθεματικό του Ν. 3220/2004 ανήλθε στο ποσό των €2.097.848, το ποσό αυτό δεν μπορεί να μεταφερθεί, ως μη υφιστάμενο πλέον, για συμψηφισμό, με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά των επόμενων πέντε (5) φορολογικών ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ 1 Ν 4172/2013, οι δε σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....ΑΕ”, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.