



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 02/04/2019

Αριθμός απόφασης: 786

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-12-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «... » – Α.Φ.Μ. ..., με διακριτικό τίτλο «... Α.Ε.», νομίμως εκπροσωπούμενης, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου Β' κατηγορίας με εστιατόριο και διεύθυνση έδρας στην Αλεξανδρούπολη, στο ... - Τ.Κ. 681 00 κατά: α) της με αριθμό ../02-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της με αριθμό ../02-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 και γ) της με αριθμό ../01-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου

01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **04-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας, 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 υπ' αριθμ. .../**02-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης τέλη χαρτοσήμου ύψους 7.460,05 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 1.492,01 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 επί των τελών χαρτοσήμου ύψους 6.888,61 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 1.377,72 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.218,39 €.

-Με την υπ' αριθ. .../**02-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, οικον. έτους 2013, αναγνωρίστηκε προς επιστροφή ποσό 433,95 €.

-Με την υπ' αριθ. .../**01-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω της υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011 και του Κ.Ν.Τ.Χ., σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../**14-06-2017** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ., τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν επαρκή και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις προκύπτουσες ζημίες για την υπό κρίση χρήση, μειώνοντας τες, κατά το ποσό των ακόλουθων λογιστικών διαφορών:

Λογιστικές διαφορές ελέγχου χρήσης 2012

- Από τον λογ/σμό 60-02-01-0000 «ΕΞΟΔΑ ΣΤΕΓΑΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» δεν εκπίπτει το σύνολο του λογαριασμού ποσού 2.200,00€, διότι δεν τηρήθηκε η προϋπόθεση, ήτοι τα ποσά αυτά να συμπεριληφθούν στη δήλωση μισθοδοσίας του εργαζομένου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 45 (εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών) και στην περ. α' της παρ 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ).
- Δεν αναγνωρίστηκαν τα «έξοδα ταξιδίων» στο σύνολό τους ποσού ύψους 37,31 €, λόγω του ότι δεν προσδιορίζεται ο σκοπός του ταξιδιού για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ούτε προκύπτει, βάσει αποφάσεων που έλαβε το Διοικητικό Συμβούλιο της προσφεύγουσας (άρθρο 31 του Ν.2238/94).
- Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι ακόλουθες δαπάνες, καθόσον αφορούν στη χρήση 2011, με βάση τη βασική αρχή της Λογιστικής, ήτοι της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 2238/94, όσο και του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92):
 - ✓ Λογαριασμός ΔΕΗ περιόδου 01/11/2011-01/12/2011 αξίας 2.075,12 €.
 - ✓ Τ.Π.Υ. .../03.04.2012 ... αξίας 244,57 €.
 - ✓ Τ.Π.Υ. .../03.04.2012 ... αξίας 244,57 €.

Σύνολο Λογιστικών διαφορών ελέγχου: 4.801,57 €.

Ακολούθως, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου), για την υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα ως προς το λογαριασμό 43.00 «ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου»:

Λογαριασμός 43-00-00	Ημερομηνία με το μεγαλύτερο υπόλοιπο	Τίτλος Λογαριασμού	Υπόλοιπο απογραφής 01/01	Μεγαλύτερο Πιστωτικό / χρεωστικό Υπόλοιπο Περιόδου	Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12
43-00-00-000	01/01/2012	...	6.000,00	6.000,00	0,00
43-00-00-001	16/05/2012	...	230.396,34	240.896,34	183.736,34
43-00-00-002	16/05/2012	...	5.444,17	7.444,17	7.444,17
43-00-00-003	01/01/2012	...	4.000,00	4.000,00	0,00

43-00-00-004	01/01/2012	...	22.515,99	22.515,99	0,00
43-00-00-005	10/12/2012	...	2.500,00	26.519,99	26.519,99
43-00-00-006	10/12/2012	...	259.464,01	266.964,01	203.804,01
43-00-00-007	01/01/2012	...	123.362,44	123.362,44	123.362,44
43-00-00-008	01/01/2012	...	24.151,00	24.151,00	0,00
43-00-00-009	01/01/2012	...	24.151,00	24.151,00	0,00

Περαιτέρω, από τις κινήσεις των ως άνω λογαριασμών ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα επίμαχα ποσά αποτελούν χρηματική διευκόλυνση και όχι ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας. Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μέχρι και την 31/12/2012 η προσφεύγουσα δεν προέβη σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και η μόνη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε μετά το έτος 2012, είναι με την από 30-06-2014 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό των 51.000,00 €, σε μετρητά, με την έκδοση 17.000 (δεκαεπτά χιλιάδων) νέων ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας εκάστης 3,00 €. Η προηγούμενη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου έλαβε χώρα κατά την 30-06-2010 κατά το ποσό των 523.020,00 € με κεφαλαιοποίηση του υπολοίπου ποσού της διαφοράς αναπροσαρμογής ακινήτων με την έκδοση 174.340 νέων ονομαστικών μετοχών, αξίας εκάστης 3,00 €.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5γ' του ΚΤΧ, θεώρησε το ως άνω ποσό ύψους 746.004,94 €, ως χρηματική διευκόλυνση των μετόχων προς την προσφεύγουσα και καταλόγισε τα αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου, 1%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% στα ως άνω τέλη, με τις αντίστοιχες προσαυξήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ιδίου ως άνω Κώδικα.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../04-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επικαλούμενη τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά που είναι κατατεθειμένα από τους μετόχους στο λογαριασμό 43 «ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου» αποτελούν χρηματικές διευκολύνσεις. Για τα κατατεθειμένα από τους μετόχους ποσά στον λογαριασμό 43 δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.1676/1986. Η νομολογία έχει πλήρως συνταχθεί με την άποψη αυτή. (σχετ. η υπ' αριθ. 1470/2002 απόφαση του ΣτΕ). Επίσης σύμφωνα με την με αρ. 3029/30-09-2014 απόφαση της Δ.Ε Δ έγινε δεκτό ότι δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου τα ποσά που κατατίθενται για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου στο Λ 43 προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και τα οποία παραμένουν στο λογαριασμό χωρίς να έχει γίνει αύξηση κεφαλαίου, διότι στον νόμο περί ανωνύμων εταιριών (Κ.Ν. 2190/1920) δεν τάσσεται πουθενά -προθεσμία για πόσο διάστημα πρέπει να παραμείνουν στον παραπάνω ειδικό Λογαριασμό κατατεθειμένα τα καταβληθέντα χρήματα της κάλυψης του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή των αυξήσεών του. Έλλειψη αιτιολογίας στην με αριθμ. 554/02-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2013.
- 2) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι με την με αριθμ. 552/02-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 δεν εκπίπτουν από τα δηλωθέντα έξοδα των βιβλίων δαπάνες από τα δύο προσκομιζόμενα τιμολόγια. (Τ.Π.Υ. .../03.04.2012 ... αξίας 244,57 € και Τ.Π.Υ. .../03.04.2012 ... αξίας 244,57 €).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί του ότι τα επίμαχα ποσά δεν αποτελούν χρηματική διευκόλυνση της προσφεύγουσας, αλλά κατατέθηκαν για αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου

Επειδή, στην παρ 1 εδάφιο α' του άρθρου 15 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου» 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».

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της [παραγράφου 5 του άρθρου 15](#) του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75) ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος» και με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».

Από την ως άνω διάταξη, αναφερόμενη 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 υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣΤΕ 1039/96).

Επειδή, «οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γενεί (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια.

Ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια 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 ανάληψης τους.

Ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνση τους.

Προϋποθέσεις, για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ύπαρξη 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).

Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη.....

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 (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 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 απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, δια της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983)

- Κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και, συνεπώς, η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό.

• Η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του

λόγου αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (Πρβλ. Σ.Τ.Ε. 870/1979).» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 303-305).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός

ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου (καταλογισμού φόρου) νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου (πράξη καταλογισμού φόρου) αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης (πράξης) πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης (πράξης) και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 190/2009, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα συναγομένης βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987).

Επειδή, σύμφωνα με την [παρ. 6 του άρθρου 11 του Κ.Ν.2190/20](#), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν.2837/2000, η κάλυψη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή τυχόν αυξήσεις αυτού, καθώς και τα ποσά που καταβάλλονται από τους μετόχους της Α.Ε. με προορισμό την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κατατίθενται υποχρεωτικά σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό επ' ονόματι της εταιρίας, ο οποίος περιλαμβάνει μόνο τα ποσά κεφαλαίου ή της αυξήσεώς του. Με την επιφύλαξη του άρθρου 10, η παράλειψη καταβολής σε λογαριασμό δεν επάγεται ακυρότητα, εάν αποδεικνύεται ότι το σχετικό ποσό υπάρχει και ότι κατατέθηκε εκ των υστέρων σε λογαριασμό της εταιρείας ή ότι δαπανήθηκε για τους σκοπούς της εταιρείας. Για τα γεγονότα του προηγούμενου εδαφίου γίνεται σχετική αναφορά στο πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου για την πιστοποίηση της καταβολής. Τα εδάφια δεύτερο και τρίτο της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται σε εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

Επειδή, περαιτέρω με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Κ.Ν.2190/20](#),, ορίζεται ότι: «6. Η γενική συνέλευση, που αποφασίζει αύξηση κεφαλαίου σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 29 και την παράγραφο 2 του άρθρου 31, μπορεί να εξουσιοδοτήσει το διοικητικό συμβούλιο να αποφασίσει αυτό για την τιμή διάθεσης των νέων μετοχών ή και για το επιτόκιο και τον τρόπο προσδιορισμού του, σε περίπτωση έκδοσης μετοχών με δικαίωμα απόληψης τόκου, εντός χρονικού

διαστήματος που ορίζει η γενική συνέλευση και το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το ένα (1) έτος. Στην περίπτωση αυτή, η προθεσμία καταβολής του κεφαλαίου κατά το άρθρο 11 αρχίζει από τη λήψη της απόφασης του διοικητικού συμβουλίου, με την οποία καθορίζεται η τιμή διάθεσης των μετοχών ή και το επιτόκιο ή ο τρόπος προσδιορισμού του, κατά περίπτωση».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά με την απόφαση **ΣτΕ 1470/2002**, ότι οι καταθέσεις χρημάτων από μετόχους εταιρίας ή τρίτους για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, ανεξάρτητα αν για τις καταθέσεις αυτές είχε προηγηθεί ή όχι απόφαση της ΓΣ για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου.

Επειδή, «οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εμπορικές εταιρείες διάφορα χρηματικά ποσά, είτε για προσωρινή ταμειακή τους διευκόλυνση, είτε για αύξηση του κεφαλαίου τους, με τα οποία (χρηματικά ποσά) πιστώνονται στη συνέχεια οι προσωπικοί τους λογαριασμοί.

2. Οι ανωτέρω χρηματικές καταθέσεις, οι οποίες αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα βιβλία των ανωτέρω εμπορικών εταιρειών:

α. Εάν είναι απλές χρηματικές καταθέσεις, οι οποίες γίνονται χωρίς μνεία της αιτίας κατάθεσής τους, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ, ήτοι, σύνολο 1,20%), σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5, περίπτωση γ', εδάφιο τέταρτο, του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

β. Εάν γίνονται, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου των ως άνω εμπορικών εταιρειών, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, ανεξάρτητα αν, για τις καταθέσεις αυτές είχε προηγηθεί ή όχι απόφαση του αρμόδιου οργάνου της εταιρείας, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου της. Και τούτο, γιατί η αύξηση του κεφαλαίου εμπορικής εταιρείας, ως πράξη συνιστώσα αντικείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, οποτεδήποτε γενόμενη, απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του περί Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων Νόμου 1676/1986. Αντίθετη εκδοχή, περί επιβολής, δηλαδή, τέλους χαρτοσήμου στις καταθέσεις αυτές, θα προσέκρουε στο άρθρο 10 και στους σκοπούς της κοινοτικής περί φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων Οδηγίας 69/335/1969 Ε.Ο.Κ. Έτσι, αποφάνθηκε επί του ανωτέρω θέματος το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφασή του 1470/2002.

II. Ειδικά

1. Από πλευράς Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ν. 1041/1980 - Περί Ε.Γ.Λ.Σ.), οι χρηματικές καταθέσεις των μετόχων των ανωνύμων εταιρειών και των εταίρων των λοιπών εμπορικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.), που προορίζονται, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου τους, παρακολουθούνται στον Λογαριασμό 43 «Ποσά προορισμένα, για αύξηση του κεφαλαίου».

Ειδικότερα:

α. Στον λογαριασμό 43.00 «καταθέσεις μετόχων» παρακολουθούνται οι καταθέσεις, που γίνονται

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

- Σε περίπτωση μη πραγματοποίησης της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας εντός του έτους, τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους καταθέτες, μεταφερόμενα από τον ανωτέρω λογαριασμό 43.00 στην πίστωση του ειδικού υπολογαριασμού του λογαριασμού 53 «πιστωτές διάφοροι», με χρέωση του οποίου καταβάλλονται στους μετόχους.....

2. Ενόψει της προαναφερόμενης αντιμετώπισης, από πλευράς Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των χρηματικών καταθέσεων, που προορίζονται, για μελλοντική αύξηση του κεφαλαίου των εμπορικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.), ενδέχεται να δημιουργηθούν στην πράξη ερωτηματικά, ως προς την οφειλή ή μη τέλους χαρτοσήμου στις εξής δύο περιπτώσεις, ήτοι:

α. Στην περίπτωση της επιστροφής από τις εταιρείες στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου τους, δια μεταφοράς των χρηματικών αυτών ποσών στους οικείους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, και

β. Στην περίπτωση της μη επιστροφής από τις εταιρείες στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου τους, δια της μη μεταφοράς των χρηματικών αυτών ποσών στους οικείους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων του Νόμου 1041/1980 «περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», με συνέπεια οι εμπορικές ως άνω εταιρείες να εκμεταλλεύονται, προς όφελός τους, τα χρηματικά αυτά ποσά, για μεγάλο χρονικό διάστημα, το οποίο μπορεί να υπερβεί ακόμη και το ένα έτος.

- Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, οι παραπάνω περιπτώσεις θα πρέπει να τύχουν, της παρακάτω αντιμετώπισης, από πλευράς τελών χαρτοσήμου.

Ειδικότερα:

- Περίπτωση πρώτη. Σε περίπτωση επιστροφής από τις εταιρείες στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου τους, δια μεταφοράς των χρηματικών αυτών ποσών στους οικείους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, δεν δημιουργείται, εξ αιτίας της μεταφοράς αυτής, υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, για τους εξής λόγους: (α) Η κατάθεση χρημάτων, για την υπαγωγή της σε τέλος χαρτοσήμου, και ειδικότερα στο τέλος χαρτοσήμου 1% της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 5γ, εδάφιο τέταρτο του Κώδικα Χαρτοσήμου, προϋποθέτει συμφωνία, δηλαδή, σύμβαση, μεταξύ της εταιρείας και του καταθέτη μετόχου, εταίρου ή τρίτου, πράγμα, που δεν συμβαίνει στις ανωτέρω περιπτώσεις, επειδή η μεταφορά των χρηματικών ποσών στους οικείους, κατά περίπτωση, λογαριασμούς δεν γίνεται κατόπιν συμφωνίας, προϋπόθεση απαραίτητη, κατά νόμον (Κ.Τ.Χ.), για τον χαρακτηρισμό των μεταφερόμενων χρηματικών ποσών, ως νέων χρηματικών καταθέσεων, αλλά υποχρεωτικά,

κατ' επιταγή νόμου (Ν. 1041/1980 - Περί Ε.Γ.Λ.Σ.), ως αναγκαία συνέπεια της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου των εταιρειών αυτών, δια των προηγηθεισών χρηματικών καταθέσεων, για το σκοπό αυτό. (β) Η, κατά τα ανωτέρω, κατ' επιταγή νόμου και όχι διά ιδιαίτερης συμφωνίας, μεταφορά, δια λογιστικής εγγραφής, των χρηματικών ποσών σε άλλον λογαριασμό, διαφορετικό από εκείνον, που είχαν καταχωρηθεί αρχικά, δεν επέχει θέση νέας χρηματικής κατάθεσης, αφού δεν έχει προηγηθεί ειδική σχετική συμφωνία προς τούτο, αλλά απλής επιστροφής των κατατεθέντων χρημάτων από την εταιρεία στους καταθέτες αυτών μετόχους, εταίρους ή τρίτους, εξαιτίας της ματαίωσης της αύξησης του κεφαλαίου της, η οποία (επιστροφή χρημάτων), γενόμενη, δια πιστώσεως των σχετικών λογαριασμών στο όνομα των δικαιούχων, δεν υπόκειται, όπως προαναφέρθηκε, σε τέλος χαρτοσήμου, ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου.(1)

- Περίπτωση δεύτερη. Σε περίπτωση της μη επιστροφής από τις εταιρείες στους καταθέτες των σχετικών χρηματικών ποσών, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου τους, δια της μη μεταφοράς των χρηματικών αυτών ποσών στους οικείους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων του Ν. 1041/1980 «περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», δημιουργείται, εξαιτίας της μη μεταφοράς αυτής, υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, και ειδικότερα του τέλους χαρτοσήμου 1% της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 5γ, εδάφιο τέταρτο, του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή οι ανωτέρω χρηματικές καταθέσεις, μετά την πάροδο του έτους επί ανωνύμων εταιρειών και του εξαμήνου επί των λοιπών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.), δεν θεωρούνται, πλέον, ως καταθέσεις γενόμενες επί σκοπώ αύξησης κεφαλαίου, αλλά ως απλές καταθέσεις, επειδή η μη ανάληψη αυτών, εκ μέρους των καταθετών, συνιστά σιωπηρή συναίνεση αυτών, ως προς την παραμονή των εν λόγω χρηματικών καταθέσεων στην εταιρεία, επί σκοπώ ταμειακής της διευκόλυνσης. Εξαιρετικά, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μη σιωπηρή συναίνεση του καταθέτη η περίπτωση, κατά την οποία αυτός, αμέσως μετά τη λήξη του έτους ή του εξαμήνου, κατά περίπτωση, ή, εντός ευλόγου μικρού χρονικού διαστήματος από τη λήξη του έτους ή του εξαμήνου, αξίωσε, εξωδίκως ή δικαστικώς, την επιστροφή από την εταιρεία των κατατεθέντων υπ' αυτού σ' αυτή χρημάτων και μάλιστα εντόκως. Η εξαίρεση, πάντως, αυτή, ως θέμα πραγματικό, θα πρέπει να εξετάζεται προσεκτικά σε κάθε περίπτωση χωριστά.

3. Σημειώνεται, ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής όχι μόνο στην περίπτωση, που οι καταθέσεις χρημάτων σε εμπορικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.), επί σκοπώ αύξησης του κεφαλαίου τους, γίνονται από μετόχους επί ανωνύμων εταιρειών ή από εταίρους επί των λοιπών εμπορικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.), αλλά και στην περίπτωση, που οι καταθέσεις αυτές γίνονται στις εταιρείες από τρίτους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) μη μετόχους ή εταίρους των εν λόγω εμπορικών εταιρειών. Τούτο, δε, έχει γίνει δεκτό και με την προαναφερόμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας αριθ. 1470/2002.». (ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ – ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 17/01/2011 - ΣΥΝΤΑΞΗ/ΠΗΓΗ: Σ.Ο.Λ. - ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ/ΛΟΓΙΣΤΗΣ- Άρθρο του κ. Παναγιώτη Θ. Ρέππα).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τόσο από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, όσο και από την από 02/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου στη φορολογία χαρτοσήμου, βάσει του ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στα βιβλία της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών προκύπτουν τα ακόλουθα για το επίμαχο έτος:

- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0000 «...» του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «43.00 Καταθέσεις μετόχων» είναι πιστωμένος από απογραφή κατά την 31/12/2011 με το ποσό των 6.000,00€. Στις 10/12/2012 γίνεται συμψηφιστική εγγραφή με το λογαριασμό της λογιστικής 33-03-00-0002 «...» με αιτιολογία τακτοποίηση το ποσό των 6.000,00€, ο οποίος και μηδενίζει.
- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0001 «...» του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «43.00 Καταθέσεις μετόχων» είναι πιστωμένος από απογραφή κατά την 31/12/2011 με το ποσό των 230.396,34€. Ο ως άνω λογαριασμός πιστώνεται κατά τη διάρκεια της χρήσης με το συνολικό ποσό των 26.000,00€, με αιτιολογία κίνησης «...». Κατά την 01/05/2012 ο ως λογαριασμός χρεώνεται με το ποσό των 7.500,00€ και με αιτιολογία κίνησης «... ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΣΜΟ». Περαιτέρω, κατά την 07/12/2012 επίσης χρεώνεται με το ποσό των 63.160,00 € και με αιτιολογία κίνησης «... Η εγγραφή που γίνεται στις 10/12/2012 είναι συμψηφιστική εγγραφή με τον αναλυτικό λογαριασμό 33-03-00-0001 «...», με αιτιολογία τακτοποίηση το ποσό των 6.000,00€, ο οποίος και μηδενίζει.
- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0002 «...» του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «43.00 Καταθέσεις μετόχων» είναι πιστωμένος από απογραφή κατά την 31/12/2011 με το ποσό των 5.444,17€. Κατά την 16/05/2012 γίνεται κατάθεση ποσού 2.000,00€ με αιτιολογία ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου.
- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0003 «...» είναι πιστωμένος από απογραφή στις 31/12/2011 με το ποσό των 4.000,00€. Κατά την 10/12/2012 γίνεται συμψηφιστική εγγραφή με τον αναλυτικό λογαριασμό 33-03-00-0003 «...», με αιτιολογία τακτοποίηση το ποσό των 4.000,00€.
- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-00 «...» είναι πιστωμένος από απογραφή στις 31/12/2011 με το ποσό των 22.515,99€. Κατά την 10/12/2012 γίνεται συμψηφιστική εγγραφή με τον αναλυτικό λογαριασμό 43-03-00-0005 «...» με αιτιολογία τακτοποίηση, το ποσό των 22.515,99€.
- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0005 «...» είναι χρεωμένος από απογραφή στις 31/12/2011 με το ποσό των 2.500,00 €. Κατά την 30/01/2012 πιστώνεται με το ποσό των 2.000,00 € και κατά την 16/05/2012 πιστώνεται με το ποσό των 3.000,00 €. Στις 10/12/2012 γίνεται συμψηφιστική εγγραφή με τον αναλυτικό λογαριασμό 43-00-00-0004 «...», με αιτιολογία τακτοποίηση κατά το ποσό των 22.515,99€. Η ως άνω είναι συμψηφιστική εγγραφή με τον αναλυτικό λογαριασμό 33-03-00-0006 «...» ο οποίος και μηδενίζει.

- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0006 «...» είναι πιστωμένος από την απογραφή κατά την 31/12/2011 με το ποσό των 259.464,01€. Ο ως άνω λογαριασμός πιστώνεται κατά τη διάρκεια της χρήσης με το συνολικό ποσό των 15.000,00€, με αιτιολογία κίνησης «...». Κατά την 01/05/2012 ο ως λογαριασμός χρεώνεται με το ποσό των 7.500,00€ και με αιτιολογία κίνησης «... ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΣΜΟ». Περαιτέρω, κατά την 10/12/2012 επίσης χρεώνεται με το ποσό των 63.160,00 € και με αιτιολογία κίνησης «...».
- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0007 «...» είναι πιστωμένος από την απογραφή κατά την 31/12/2011 με το ποσό των 123.362,44 €. Κατά την διάρκεια της χρήσης δεν παρουσιάζει καθόλου κινήσεις.
- Ο αναλυτικός λογαριασμός 43-00-00-0008 «...» είναι πιστωμένος από την απογραφή κατά την 31/12/2011 με το ποσό των 24.151,00 €. Στις 10/12/2012 γίνεται συμψηφιστική εγγραφή με τον αναλυτικό λογαριασμό 43-00-00-0009 «...», με αιτιολογία τακτοποίηση κατά το ποσό των 24.151,00 €.

Όπως προέκυψε από τις κινήσεις των ως άνω λογαριασμών, τα ανωτέρω ποσά αποτελούν χρηματική διευκόλυνση και όχι ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας. Ακολούθως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μέχρι την 31/12/2012 η προσφεύγουσα δεν προέβη σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Η μόνη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιήθηκε μετά το κρινόμενο έτος 2012, ήταν με την από 30-06-2014 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό των 51.000,00 €, σε μετρητά, με την έκδοση δεκαεπτά χιλιάδων (17.000) νέων ονομαστικών μετοχών, 3,00 € εκάστης. Η προηγούμενη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό των 523.020,00€, πραγματοποιήθηκε στις 30-06-2010 με κεφαλαιοποίηση του υπολοίπου ποσού της διαφοράς αναπροσαρμογής ακινήτων με την έκδοση 174.340 νέων ονομαστικών μετοχών, 3,00 € εκάστης.

Επειδή περαιτέρω, ο τεταρτοβάθμιος λογαριασμός 43-00-00-0001 «...» του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «43.00 Καταθέσεις μετόχων» δεν εμφανίζει μόνο πιστώσεις αλλά και χρεώσεις. Κατά δε την 01/05/2012 εμφανίζει χρέωση ποσού 7.500,00 με αιτιολογία κίνησης «... ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΣΜΟ». Αντίστοιχα και ο τεταρτοβάθμιος λογαριασμός 43-00-00-0006 «...» χρεώνεται κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία με το ποσό των 7.500,00€ και με αιτιολογία κίνησης «... ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΣΜΟ».

Επειδή περαιτέρω, η υπ' αριθ. 1470/2002 απόφαση του ΣτΕ, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα ερείδεται στο αντικειμενικό γεγονός του συμψηφισμού του αποδοθέντος τέλους χαρτοσήμου κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' εδ. τέταρτο του Κ.Ν.Τ.Χ επί καταθέσεων των μετόχων της αναιρεσίβλητης ανώνυμης εταιρείας προς αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου,

με τον οφειλόμενο φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων για την ισόποση αύξηση του κεφαλαίου της, κατόπιν αποφάσεων της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων της.

Επειδή η υπ' αριθ. 3029/30-09-2014 απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αφορά σε μελλοντική αύξηση κεφαλαίου της καθολικής διαδόχου ανώνυμης εταιρίας, λόγω απορρόφησης, κατόπιν αποφάσεως των Διοικητικών Συμβουλίων των δύο εταιριών, αντίγραφα των οποίων προσκομίστηκαν στον έλεγχο και η οποία προέβη σε αύξηση του κεφαλαίου της.

Επειδή σε περίπτωση που δεν επιστρέφονται από τις εταιρείες στους καταθέτες τα σχετικά χρηματικά ποσά, λόγω της μη πραγματοποίησης της αύξησης του κεφαλαίου τους, και δεν πραγματοποιείται μεταφορά των χρηματικών αυτών ποσών στους οικείους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, κατά παράβαση και καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων του Ν. 1041/1980 «περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», δημιουργείται, εξαιτίας της μη μεταφοράς αυτής, υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, και ειδικότερα του τέλους χαρτοσήμου 1% της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο, του Κ.Ν.Τ.Χ., δεδομένου ότι, οι ως άνω χρηματικές καταθέσεις, μετά την πάροδο του έτους όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρίες, δεν θεωρούνται, πλέον, ότι έγιναν με σκοπό την αύξηση του κεφαλαίου, αλλά θεωρούνται ως απλές καταθέσεις που παραμένουν στην εταιρία, με σκοπό την ταμειακή της διευκόλυνση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι συνέβη και στην υπό κρίση περίπτωση.

Δεδομένου δε ότι ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός «43.00 Καταθέσεις μετόχων», εμφανίζει συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο από την απογραφή κατά την 01/01/2012 ποσού 701.984,95 € και συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο κατά την 31/12/2012 ποσό ύψους 544.866,95 € και το ως άνω μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο, ήτοι ποσό ύψους 544.866,95 €, λόγω του ότι παρήλθε το έτος και δεν πραγματοποιήθηκε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και ακολούθως δε μεταφέρθηκε στους οικείους λογαριασμούς, κατά παράβαση των διατάξεων του ΠΔ 1123/1980 «περί εφαρμογής του Γενικού λογιστικού Σχεδίου», συνιστά απλή χρηματική κατάθεση προς ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας και θα υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% στα ως άνω τέλη, κατά τα οριζόμενα στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της [παραγράφου 5 του άρθρου 15](#) του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ).

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός κατά το ποσό των 201.137,99 €, (746.004,94 € -544.866,95 €).

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του δικαιώματος έκπτωσης από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων της δαπάνες που αφορούν σε δύο τιμολόγια

Επειδή σύμφωνα με τη γενικά παραδεκτή λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων **κάθε**

έξοδο και **έσοδο** πρέπει να καταχωρείται και να λαμβάνεται υπόψη μέσα στη χρονική ή διαχειριστική περίοδο στην οποία αυτό πραγματοποιείται, έτσι ώστε ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα και έσοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας.

Σύμφωνα δε με την αρχή αυτή θα πρέπει να διακρίνουμε την έννοια του εξόδου και του εσόδου από την ταμειακή καταβολή. Ενσωματώνεται δηλαδή η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων σύμφωνα με την οποία τα έξοδα, οι ζημίες, τα έσοδα και τα κέρδη, τα οποία κατά τη χρονική στιγμή της σύνταξης των Χ.Κ. είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της χρήσεως εντός της οποίας έγιναν, βέβαια και εκκαθαρισμένα. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι το στοιχείο της **ανάλωσης** είναι το προσδιοριστικό για να θεωρηθεί πραγματοποιημένο ή δεδουλευμένο το έξοδο ή το έσοδο. Η ανάλωση λοιπόν είναι η επαρκής και ικανή συνθήκη για την εφαρμογή της λογιστικής των λογισμένων ή δεδουλευμένων εσόδων — εξόδων. Άμεση συνέπεια αυτής της παραδοχής είναι η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων.

Τα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να προσδιορίζονται με βάση την αρχή της πραγματοποίησής τους. Βάσει δε της αρχής του συσχετισμού εσόδων-εξόδων, στα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να αντιπαρατίθενται τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών, ώστε με το συσχετισμό αυτών των δύο μεγεθών, να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου. Αν ορισμένα έσοδα προέρχονται από μια προηγούμενη λογιστική περίοδο ή αναβάλλονται για μια επόμενη λογιστική περίοδο, τα έξοδα που σχετίζονται με τα έσοδα αυτά πρέπει κατά αντιστοιχία να μεταφέρονται από την προηγούμενη λογιστική περίοδο ή να αναβάλλονται για την επόμενη χρήση. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι (σχετ. ΣΤΕ 3328/1981, 810/1982, 2968/1988, άρθρο 43 παρ 1 περ δ' του Ν 2190/1920 και το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο 1009074/157/A0012 /13.5.2008 του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή περαιτέρω, στην **ΠΟΛ.1078/28.3.2012**, αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.7 του άρθρου 9 του ν. 3091/2002, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. Οι πιο

πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).....».

Βάσει των προεκτεθέντων, ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το υπ' αριθ. .../03.04.2012 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχ/σης ... αξίας 244,57 € και το υπ' αριθ. .../03.04.2012 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχ/σης ... αξίας 244,57 €, δεδομένου ότι αφορούν σε λήψη υπηρεσιών που έλαβε η προσφεύγουσα από αυτές το έτος 2011 και ως εκ τούτου, βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση το υπό κρίση έτος, και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα αβάσιμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό .../04-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με διακριτικό τίτλο «... **Α.Ε.**» και συγκεκριμένα:

Α. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της με αριθμ. .../02-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης

2) της με αριθμ. .../01-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

Β. τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

2) της με αριθμ. .../02-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, ως προς τη μη εφαρμογή της παρ. 5γ, εδαφ. δ' του άρθρου 15 του **Κ.Ν.Τ.Χ.** επί του ποσού των 201.137,99 €, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαχ/στική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου Δ.Ο.Υ.	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης- δήλωσης
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	746.004,94	544.866,95	544.866,95
Χαρτόσημο	0,00	7.460,05	5.448,67	5.448,67
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	0,00	1.492,01	1.089,73	1.089,73
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		6.888,61	5.071,08	5.071,08
Εισφορά ΟΓΑ - πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ		1.377,72	1.014,22	1.014,22
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	17.218,39	12.623,70	12.623,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	12.623,70 €			

Β. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ άρθρου 4 του ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	300,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.