



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 16/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1435**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), 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 968 Β'/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. (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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27-01-2020 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με ΑΦΜ ..., κατά: α) της με αριθμό .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013 και β) του με αριθμό .../19-11-2019 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από 27-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ ...**, 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. **.../20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, έτους 2013 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 2.407,13 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 481,43 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 2.468,75 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 493,76 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.851,07 €**.

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../2019** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

-Με τον υπ' αριθμ. **.../19-11-2019** προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου τελών χαρτοσήμου έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προσδιορίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.000,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 200,00 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.018,30 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 203,66 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.421,96 €**.

Ο ανωτέρω προσωρινός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μετά του υπ' αριθ. **.../19-11-2019** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 1 του Ν. 4174/2013, πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το έτος 2013, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις της.

Από την επεξεργασία – διερεύνηση των δεδομένων των εγγραφών (πιστώσεων χρηματικών ποσών) των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και βάσει των με αριθ. πρωτ. **.../02-10-2019** και **.../12-12-2019** απαντητικών υπομνημάτων, που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την αιτιολόγηση των πρωτογενών της καταθέσεων, διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2013:

- η μεταφορά στις 09/04/2013, μέσω συμψηφιστικής εγγραφής, ποσού 100.000,00 €, προς ατομικό της λογαριασμό, από λογαριασμό της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, «...» - ΑΦΜ ..., στην οποία διαχειριστής και εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%, είναι ο σύζυγός της ... - ΑΦΜ ...,
- η κατάθεση τραπεζικής επιταγής σε ατομικό της λογαριασμό ποσού 140.173,00 €, στις 31/05/2013 που εκδόθηκε σε διαταγή της εταιρίας «...» ,

συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις και ως εκ τούτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου με συντελεστή 1,2%, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 15 παρ 5γ' του Κ.Ν.Τ.Χ..

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../27-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή τελών χαρτοσήμου 1% και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ' εδάφιο δ' του Κ.Ν.Τ.Χ., για την κατάθεση με α/α 237 ποσού 100.000,00 €, σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, η οποία αφορούσε μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό της εταιρείας, '...' με ΑΦΜ ..., της οποίας αποτελεί μέλος και νόμιμος εκπρόσωπος ο σύζυγός της ..., καθόσον το εν λόγω ποσό προορίζονταν για την εξαγορά μεριδίων του Αμοιβαίου Κεφαλαίου «ΔΗΛΟΣ». Εφόσον δε θεωρηθεί ότι η επίμαχη κίνηση φορολογείται βάσει του ανωτέρω εδαφίου, «ως κίνηση δοσοληπτικού λογαριασμού», τότε παρανόμως επιβλήθηκε αυτοτελώς τέλος χαρτοσήμου στην αξία κάθε συναλλαγής και όχι στο μεγαλύτερο υπόλοιπο. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο. 103 παρ. 1 του ν. 4099/2012, η πράξη σύστασης αμοιβαίου κεφαλαίου, το καταστατικό ΑΕΕΜΚ και οι εκδιδόμενες από αυτήν μετοχές, η εισφορά κεφαλαίου σε ΟΣΕΚΑ, η διάθεση και η εξαγορά των μετοχών ή μεριδίων ΟΣΕΚΑ απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικώς τρίτων, εξαιρουμένων των τελών και εισφορών προς την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.
- 2) Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή τέλους χαρτοσήμου για την κατάθεση με α/α 360, ποσού 140.173,00 € με τραπεζική επιταγή της εταιρίας '...', λόγω φύλαξης. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από το σώμα της τραπεζικής επιταγής που συνυποβάλλεται, αυτή εκδόθηκε σε διαταγή της εταιρείας «...» στις 31-05-2013, ημέρα Παρασκευή, με χρέωση του λογαριασμού του ..., πελάτη της ως άνω εταιρείας, προς εξόφληση έργου που η πρώτη είχε αναλάβει να διεκπεραιώσει για λογαριασμό του. (συνυποβάλλεται αντίγραφο των κινήσεων του λογαριασμού του τελευταίου). Μετά την έκδοση της ανωτέρω επιταγής ο σύζυγός της, ...

(εταίρος και διαχειριστής της εν λόγω εταιρίας) βρέθηκε για διάφορες εργασίες στο κατάστημα της Τράπεζας ... στην Έδεσσα. Ωστόσο, η «...» δεν διαθέτει λογαριασμό στην προαναφερθείσα Τράπεζα και κατέστη αναγκαία η κατάθεση της εν λόγω επιταγής στον λογαριασμό της προσφεύγουσας για λόγους φύλαξης, προκειμένου να εξαιρεθεί ο κίνδυνος απώλειας ή κλοπής της επιταγής εντός του Σαββατοκύριακου. Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι εν προκειμένω συνέτρεχαν λόγοι ανωτέρας βίας που επέβαλαν την κατάθεση του εν λόγω ποσού στον επίμαχο λογαριασμό της. Για τον λόγο αυτό άμεσα στις 04-06-2013 έγινε ανάληψη από την ίδια όλου του ποσού, και αυθημερόν, το ποσό αυτό κατατέθηκε από τον σύζυγό της σε λογαριασμό της εταιρίας «...» της ... (συνυποβάλλονται κινήσεις του λογαριασμού της και το υπ' αριθμ. .../4-6-2013 γραμμάτιο είσπραξης της ...).

Ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά του με αριθμό .../19-11-2019 προσωρινού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΠΟΦ.ΔΕΛ/2013 (ΑΠΟΦ. ΔΕΛ.Α1198404 ΕΞ ΦΕΚ Β 3366 2013) της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη

δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. [...]».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ'έλεγχο οφειλής σε σχέση με την

φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή εν προκειμένω κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. .../19-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου στις 22/11/2019, ήτοι πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013, προκειμένου η προσφεύγουσα να προβάλλει τις απόψεις της και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή ως προς τον υπ' αριθ. .../19-11-2019 προσβαλλόμενο προσωρινό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καθώς ο ανωτέρω προσωρινός προσδιορισμός δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Ως προς την αριθ. ../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

Επειδή, στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτών καθοριζομένων εγγράφων».

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 οιοιδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

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 η από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβαισιν, 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 σύμβαισιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβαισιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος». 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, «ως εγγραφή στα βιβλία υποκειμένη σε τέλη χαρτοσήμου, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου της διάταξης αυτής, νοείται η εγγραφή στα επίσημα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχειρήσεως. Άλλωστε, οπότε ο νομοθέτης θέλησε το αντίθετο (όπως στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας διατάξεως όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 76 του Ν. 1041/1980, όπου ορίζει ότι τα τέλη χαρτοσήμου στην περίπτωση εκείνη οφείλονται "και οσάκις δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία"), εκφράσθηκε σαφώς.» (ΣΤΕ 2493/1994).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (Α' 131) «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κ.λπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως

έγγραφον, αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου...».

Επειδή «κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις εγγραφές, που αναφέρονται στα βιβλία των τηρούντων αυτά επιτηδευματιών, θα πρέπει να συντρέχουν *αθροιστικά* οι εξής προϋποθέσεις: (α) να λαμβάνει χώρα εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, (β) τα βιβλία των επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η εγγραφή, να είναι τα βιβλία, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και (γ) τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), που τηρούν τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων βιβλία, να χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες, κατά τις διατάξεις του εν λόγω Κώδικα. [...]

Ως «εγγραφή» στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία εξομοιώνεται με έγγραφο, νοείται η καταχώριση, δια λογιστικής εγγραφής, στα εν λόγω βιβλία σύμβασης, πράξης ή συναλλαγής, η οποία υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου. Η εγγραφή, δε, στα βιβλία των επιτηδευματιών λαμβάνεται αντί εγγράφου, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου, μόνο όταν το έγγραφο αυτό, εάν εκδιδόταν, θα υποβαλλόταν σε τέλος χαρτοσήμου (ΣΤΕ 3684/1983, Διοικ.Εφ.ΑΘ. 2899/1979, κ.λπ.).

Σημειώνεται, ότι, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου σε βάρος επιτηδευματία, η υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου σύμβαση θα πρέπει να αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία, που τηρούνται από τον επιτηδευματία αυτόν, και όχι από τα βιβλία, που τηρούνται από τρίτο επιτηδευματία, με τον οποίο συναλλάσσεται ο πρώτος (ΣΤΕ 600/1973, 3500/1981, 2971/2000).

Ως «βιβλία» επιτηδευματιών, στα οποία αναφέρεται η, κατά τ' ανωτέρω, εγγραφή, νοούνται, γενικά, τα βιβλία εκείνα, δια των οποίων παρακολουθούνται οι συναλλαγές της επαγγελματικής δραστηριότητας των επιτηδευματιών, φυσικών ή νομικών προσώπων.

Στα βιβλία των επιτηδευματιών, κατά την ανωτέρω έννοια, εμπίπτουν αυτά, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) (Π.Δ. 186/1992). [...]» (Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου- τέταρτη έκδοση- εκδόσεις Αντ. ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007 σελ 85-87).

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, 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*

εμπεριστατωμένα 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 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 άρθ. 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).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας για την κατάθεση με α/α 237, ποσού 100.000,00 €

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από την από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή στα στοιχεία και στα δικαιολογητικά που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. .../22-10-2019 υπόμνημά της, ανταποκρινόμενη στο με αριθ. πρωτ. .../18.06.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου

14 του Ν. 4174/2013, προκειμένου να δικαιολογήσει πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, (στις οποίες συμπεριλήφθηκε και η με α/α 237 κατάθεση ποσού 100.000,00 € κατά το έτος 2013), ήτοι στις κινήσεις του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 38.03.007 (Καταθέσεις όψεως σε ... ΤΡΑΠΕΖΑ- Λογαριασμός όψεως αριθ. ...) και στις εγγραφές στο Γενικό ημερολόγιο, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, «...» - ΑΦΜ ..., (στην οποία διαχειριστής και εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%, είναι ο σύζυγός της ... - ΑΦΜ ...), διαπιστώθηκε η μεταφορά με αιτιολογία συμψηφιστική εγγραφή ποσού 100.000,00 € στις 09/04/2013, από τον υπ' αριθ. ... λογαριασμό όψεως της εταιρίας, στον υπ' αριθ. GR ... λογαριασμό της προσφεύγουσας στην ... ΤΡΑΠΕΖΑ. Η ανωτέρω κατάθεση αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα ως κατάθεση για εξαγορά μεριδίων του Αμοιβαίου Κεφαλαίου «Δήλος». Ακολούθως από την περαιτέρω επεξεργασία στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η επιστροφή του ως άνω ποσού στην εν λόγω εταιρεία στις 21/05/2013, μέσω μεταφοράς, από τον υπ' αριθ. ... κοινό λογαριασμό που τηρούσε στην ... Τράπεζα στον ανωτέρω λογαριασμό όψεως της εταιρίας «...». Ο έλεγχος αποδέχτηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω πίστωση δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας καθώς είναι γνωστής προέλευσης και αιτίας και ως εκ τούτου κατέληξε στο συμπέρασμα ορθώς ότι το ποσό των **100.000,00 €** που καταχωρήθηκε στα βιβλία της ΕΠΕ, αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση της ως άνω εταιρίας προς την προσφεύγουσα και καταλόγισε επ' αυτού τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, στα ως άνω τέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο δ του ΚΝΤΧ.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο εν λόγω λογαριασμός όψεως της εταιρίας «...» δεν είναι «τρεχούμενος δοσοληπτικός» και η επίμαχη πίστωση χαρακτηρίζεται ως απλή κατάθεση. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι θα έπρεπε να φορολογηθεί «ως κίνηση δοσοληπτικού λογαριασμού», απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος δεν επέβαλε τέλη χαρτοσήμου σε πράξεις σχετιζόμενες με αμοιβαία κεφάλαια (πράξεις σύστασης, διάθεσης και εξαγοράς), δηλαδή δεν καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου στην εξαγορά των μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου «ΔΗΛΟΣ» από την προσφεύγουσα, αλλά στην κατάθεση χρημάτων από την εταιρία «ΕΝΕΡΓΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΠΕ» σε ατομικό της λογαριασμό για ταμειακή της διευκόλυνση.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η υπό κρίση κατάθεση πρέπει να τύχει απαλλαγής από τα τέλη χαρτοσήμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας για την κατάθεση με α/α 360, ποσού 140.713,00 €

Επειδή για την κατάθεση επιταγής (α/α 360), ποσού 140.713,00 €, εκδόσεως της Τράπεζας ..., στις 31/05/2013 και ώρα 15:22 στον υπ' αριθ GR ... ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην Τράπεζα ..., κλήθηκε η προσφεύγουσα από τον έλεγχο, στο πλαίσιο έρευνας για προσαύξηση περιουσίας, να παράσχει εξηγήσεις, ειδικότερα για την αιτία κατάθεσης προσκομίζοντας και τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε αντίγραφο δύο όψεων της ανωτέρω επιταγής σε διαταγή της εταιρίας «...». Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας έγινε αποδεκτός από τη φορολογική αρχή καθώς προέκυψε η πηγή της προέλευσης της εν λόγω κατάθεσης και αποδείχτηκε ότι αφορά σε ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας «...». Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω ποσό επεστράφη από την προσφεύγουσα στην εν λόγω εταιρία και ο έλεγχος συμπέρανε ότι αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση της ως άνω εταιρίας προς την προσφεύγουσα, επί του οποίου καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, στα εν λόγω τέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο δ του ΚΝΤΧ.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή συνυπέβαλε: α) αντίγραφο κίνησης του ανωτέρω ατομικού της λογαριασμού της Τράπεζας ... για το χρονικό διάστημα 31/05/2013-04/06/2013, από το οποίο διαπιστώθηκε η κατάθεση στις 31/05/2013 (ημέρα Παρασκευή και ώρα 15:22) και κατόπιν η ανάληψη του ποσού των 140.713,00 €, β) αντίγραφο δύο όψεων της αριθ. ... επιταγής της Τράπεζας ... σε διαταγή της εταιρίας «...», γ) αντίγραφο του από 04/06/2013 γραμματίου είσπραξης της ..., από το οποίο αποδεικνύεται η κατάθεση (στις 9:43) του εν λόγω ποσού στον υπ' αριθ. ... λογαριασμό όψεως της εταιρίας «...» στην ... Τράπεζα, από το σύζυγό της ... σε διάστημα τεσσάρων ημερών και δ) αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. ... λογαριασμού στην Τράπεζα ... με συνδικαιούχο τον ..., για το χρονικό διάστημα 24/05/2013-16/07/2013, από το οποίο προκύπτει η έκδοση της ως άνω επιταγής της Τράπεζας ... με δικαιούχο την εταιρία «...».

Επειδή από τις εγγραφές στο Γενικό ημερολόγιο της εταιρίας «...», προκύπτει πίστωση ποσού 140.713,00 του λογαριασμού πελάτες «30-00-00-Z05 ...», στις 04/06/2013, χωρίς να προκύπτει περαιτέρω μεταφορά του εν λόγω ποσού σε λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Επειδή οι επιταγές απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης θ' του άρθρου 20 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Ν.Σ.Κ. γνωμ. 1106/1954, Υπ. Οικ. Ν. 13887/Πολ. 28/1955, Κ. 14081/Πολ. 322/1976, Τ. 3486/665/1976).

Επειδή από τα δικαιολογητικά που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα δεν προκύπτει ανάληψη του ανωτέρω ποσού και η διάθεση του για ταμειακή της διευκόλυνση, ούτε από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή έγγραφη σύμβαση ή σχετική εγγραφή στα βιβλία του δότη, ώστε να αιτιολογείται ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% στα εν λόγω τέλη στο ποσό των 140.713,00 €.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου της κατάθεσης με α/α 360, ποσού 140.173,00 € με τραπεζική επιταγή της εταιρίας ‘...’, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν τούτου, η αξία που υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη για το υπό κρίση έτος, διαμορφώνεται για την προσφεύγουσα με την παρούσα απόφαση, ως ακολούθως:

Έτος	Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου βάσει Ελέγχου	Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου βάσει Απόφασης
2013	240.713,00 €	100.000,00 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../27-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της .. με **ΑΦΜ** ... και την **τροποποίηση** της υπ’ αριθ. .../20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

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

Υπ’ αριθμ. .../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013

Έτος 2013	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-ελέγχου
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	240.713,50	100.000,00	-140.713,00
Τέλη Χαρτοσήμου 1%	0,00	2.407,13	1.000,00	-1.407,13
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών Χαρτοσήμου (20%)	0,00	481,43	200,200	-281,23
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου		2.468,75	1.025,60	-1.443,15

Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτ/μου	0,00	493,76	205,12	-288,64
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	5.851,07	2.430,92	-3.420,15

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**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.