



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

**ΚΑΛΛΙΘΕΑ 09.03.2022**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 750**

## **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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

**2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3.Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4.Την από 09.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', και το διακριτικό τίτλο '.....', Α.Φ.Μ. ...., η οποία εδρεύει στο ....., επί της οδού ..... αρ. ...., και εκπροσωπείται νομίμως, κατά της άπρακτης παρέλευσης της κατά νόμο προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη, εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της από 14.07.2021 και με μοναδικό αριθμό υπόθεσης ...../...../1159 (α) επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013) συνοδευουσας την από 14.07.2021 δήλωση απόδοσης χαρτοσήμου και (β) της αίτησης έντοκης επιστροφής τελών χαρτοσήμου ύψους Ευρώ 158.975,15 ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.**

**5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.**

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, και το διακριτικό τίτλο ‘.....’, Α.Φ.Μ. ...., 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

- 1.Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή στο σύνολό της.
- 2.Να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη απόρριψη εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, της από 14.07.2021 και με μοναδικό αριθμό υπόθεσης ...../...../1159 (α) επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013) συνοδεύουσας την από 14.07.2021 δήλωση απόδοσης χαρτοσήμου και (β) της αίτησης έντοκης επιστροφής τελών χαρτοσήμου ύφους Ευρώ 158.975,15 ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.
- 3.Να επιστραφεί εντόκως με βάση το ισχύον επιτόκιο και σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν.4174/2013 το ποσό των τελών χαρτοσήμου ύφους 158.975,15 Ευρώ.

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

*“1.Ο υπό κρίση αλληλόχρεος λογαριασμός κινείται με αιτία έντοκες πιστώσεις που συνιστούν συναλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 2 παρ.1, 8 παρ.1, 19 παρ.1, 22 παρ. Ι (κγ') του νόμου 2859/2000 και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. Ι(β) του ίδιου νόμου.*

*1.1. Σύμφωνα με το Ενωσιακό και εσωτερικό Δίκαιο, η χορήγηση έντοκων πιστώσεων αποτελεί παροχή υπηρεσίας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου*

*1.2. Η θέση της Επιτροπής ΦΠΑ (VAT Committee) και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (European Commission) ειδικά σε σχέση με την μεταφορά ταμειακών διαθέσιμων*

*1.3. Η πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας*

*2. Μη υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου του ποσού του τόκου δεδομένου ότι δεν υφίσταται εξόφληση του στην Ελλάδα*

*2.1. Οι εφαρμοστέες διατάξεις και η νομολογία*

*2.2. Εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση”*

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, στις 23.03.2020 η προσφεύγουσα {Εταιρεία} σύναψε σύμβαση-πλαίσιο με την μητρική της εταιρεία “.....” (“.....”) για την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης κεφαλαίων (εφεξής «η Σύμβαση» -**Σχετ. 1**).

Συγκεκριμένα, με τη Σύμβαση τα μέρη προέβλεψαν ότι θα συμφωνούν από καιρού εις καιρόν ποιες υπηρεσίες διαχείρισης θα παρέχονται από την ..... σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις («Γενικοί Όροι») που περιλαμβάνονται στη Σύμβαση ανά τύπο υπηρεσίας.

Στο πλαίσιο της εν λόγω Σύμβασης, η Εταιρεία διατηρεί την ακόλουθη σχέση με την .....

Η ..... διαχειρίζεται έναν λογαριασμό, «.....» («IHB Account» - «Λογαριασμός IHB»), στον οποίο παρακολουθείται η σχέση τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού με την Εταιρεία (βλ. Ορισμούς Παράρτημα 2, μέρος 1 της σύμβασης και Παράρτημα 2, μέρος 2 όρος 2.1). Κατά το μέρος που ο In-House Bank Account καταγράφει πραγματικές κινήσεις μετρητών, αυτές αφορούν την μεταφορά ποσών από και προς τον λογαριασμό που διατηρεί η ..... στην Citibank .....

Ο IHB Account **χρεώνεται** με πιστώσεις που χορηγεί η ..... στην Εταιρεία έναντι τόκου. Ειδικότερα, η ..... προβαίνει σε πληρωμές των υποχρεώσεων της Εταιρείας προς ημεδαπούς και αλλοδαπούς - ενδοομιλικούς και τρίτους - προμηθευτές στο όνομα και για λογαριασμό της Εταιρείας (σύμφωνα με τις σχετικές υπηρεσίες «Ενδοομιλικών Πληρωμών» και «Εξωτερικών Πληρωμών» κατά τους γενικούς όρους που προβλέπονται στο Μέρος 3 και 4 αντίστοιχα του Παραρτήματος 2 της Σύμβασης). Κατά το μέρος ωστόσο που δεν υπάρχουν ταμειακά διαθέσιμα από καταθέσεις της Εταιρείας στον IHB Account, τα ποσά που καταβάλλει η ..... για λογαριασμό της Εταιρείας προκύπτουν από έντοκες πιστώσεις που χορηγεί η ..... προς αυτή σύμφωνα με τον όρο 4 , Μέρος 2 , Παράρτημα 2 της Σύμβασης.

Παράλληλα, ο IHB Account **πιστώνεται** με ποσά που καταβάλλει η Εταιρεία στο πλαίσιο της συμφωνίας «μηδενικού υπολοίπου» με βάση την οποία καταθέτει τα ταμειακά της διαθέσιμα στην ..... με την πρόβλεψη στη Σύμβαση η κατάθεση να γίνεται έναντι τόκου (Παράρτημα 2 μέρος 5 της Σύμβασης). Σημειώνεται ότι, η διαδικασία μεταφοράς ταμειακών υπολοίπων δεν είναι αυτοματοποιημένη, αλλά η Εταιρεία από τα ταμειακά της διαθέσιμα διατηρεί στον λογαριασμό της τα απαιτούμενα ποσά για την πληρωμή φόρων των οποίων η ημερομηνία καταβολής επίκειται και μεταφέρει το υπόλοιπο διαθέσιμο ποσό.

Ο ως άνω IHB Account δηλαδή αποτελεί έναν τοκοφόρο λογαριασμό όσον αφορά στο υπόλοιπο του, όπως ρητά προκύπτει από τη Σύμβαση (βλ. ορισμό αλλά και Παράρτημα 3 που ορίζεται ο τόκος που θα επιβάλλεται), καθώς τόσο το ποσό της υπερανάληψης του («overdrafts»), όσο και το πλεόνασμα («surplus») του υπόκειται σε τόκο όπως αυτός προσδιορίζεται στο οικείο Παράρτημα. Ειδικότερα, ο τόκος υπολογίζεται στο ημερήσιο υπόλοιπο του λογαριασμού και λογιστικοποιείται στο τέλος κάθε μήνα.

Η Εταιρεία παρακολουθεί τον IHB Account στα βιβλία της υπό τους λογαριασμούς 53.11.00.664 και 53.11.00.676 ανάλογα με τον κλάδο δραστηριότητας (ιατρικά μηχανήματα ή είδη προσωπικής υγιεινής) στον οποίο αφορούν οι κινήσεις του IHB Account. Για το φορολογικό έτος 2020 (ήτοι από 01.01.2020 έως 31.12.2020) το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο του IHB Account (πιστωτικό υπόλοιπο των ως άνω λογαριασμών στα βιβλία της Ελληνικής) ανήλθε σε 6.566.787,98 Ευρώ (όπως προκύπτει από φύλλο υπολογισμού υπολοίπου με βάση τις κινήσεις του In-House Bank Account» («IHB Account») - **Σχετ. 2**), ενώ οι δεδουλευμένοι τόκοι επί του ως άνω λογαριασμού σε 57.176,77 Ευρώ (όπως προκύπτει από το υπόλοιπο των λογαριασμών 65.00.04.000 και 65.00.04.600 με βάση το Ισοζύγιο - **Σχετ. 3**).

**Επειδή**, επί των ως άνω ποσών η προσφεύγουσα Εταιρεία με την από 14.07.2021 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου που υπέβαλε υπό επιφύλαξη (**Σχετ. 4**), απέδωσε τέλη χαρτοσήμου με συντελεστή 2,4%, ήτοι συνολικό φόρο ύψους 158.975,15 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο

άρθρο 15 παρ.5 εδάφιο έκτο του Προεδρικού Διατάγματος της 28ης Ιουλίου 1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου {αρ. πρωτ. 311159/20210715/1159}.

Σύμφωνα δε με την συνυποβληθείσα δήλωση επιφύλαξης (Σχετ. 5) η προσφεύγουσα Εταιρεία αμφισβήτησε την υποχρέωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου επί των ως άνω ποσών και συνακόλουθα την υποχρέωση υποβολής της εν λόγω φορολογικής δήλωσης, για τους λόγους που ειδικά και αιτιολογημένα παρατίθενται στην οικεία δήλωση σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν. 4174/2013. Για τους ίδιους λόγους, η αιτήθηκε την έντοκη επιστροφή του ως άνω φόρου ύψους 158.975,15 € ως αχρεωστήτως καταβληθέντος σύμφωνα με τα άρθρα 42 και 53 του ν.4174/2013.

**Επειδή**, με την παρέλευση απράκτου τριμήνου από την υποβολή της από 14.07.2021 επιφύλαξης, κατατεθείσας μαζί με την ...../...../1159 δήλωση Απόδοσης Χαρτοσήμου, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, το αίτημα να γίνει δεκτή η επιφύλαξη και να επιστραφεί εντόκως με βάση το ισχύον επιτόκιο κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013 το ποσό των τελών χαρτοσήμου ύψους 158.975,15 €.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000: «αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7...»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «.....στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο.....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

.....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

.....

β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα.

.....»

**Επειδή με πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 2163/2020 & ΣΤΕ 2323/2020) κρίθηκε ότι:**

**{σκέψη 7}. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου περιλαμβάνεται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων (του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας και της αντίστοιχης διάταξης) του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας, πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ'. Ειδικότερα, η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου (κεφαλαίου) καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ αποφάσεις της 11-7-1996, Regie Dauphinoise, C-306/94 σκ. 16-17, της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 26, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 65, 69, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 38). Περαιτέρω, για να μπορεί η δραστηριότητα διάθεσης κεφαλαίων σε τρίτον να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, την οποία αφορά το άρθρο 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας, συνιστάμενη στην εκμετάλλευση του κεφαλαίου αυτού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων, είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να μην ασκείται ευκαιριακά και μόνο, ούτε να περιορίζεται στη διαχείριση των επενδύσεων, όπως θα το έπραττε ένας ιδιώτης επενδυτής, αλλά να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού στόχου, χαρακτηριζόμενου ιδίως από τη βούληση κερδοφορίας των επενδυθέντων κεφαλαίων. Έτσι, μια επιχείρηση ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, όταν χρησιμοποιεί κεφάλαια που αποτελούν μέρος των περιουσιακών της στοιχείων για να παράσχει υπηρεσίες συνιστώσες οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των άρθρων 4 παρ. 1 και 2 της Έκτης Οδηγίας, όπως η χορήγηση (από μητρική επιχείρηση) αμειβόμενων δανείων (σε θυγατρική αυτής), ανεξάρτητα από το αν τα δάνεια χορηγούνται ως οικονομική στήριξη ή ως τοποθετήσεις πλεονασμάτων σε ρευστό ή για άλλους λόγους (πρβλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 27-28, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 67-68). Εξάλλου, όταν πρόκειται για πρόσωπα που υπόκεινται ήδη σε φ.π.α. για τις κύριες οικονομικές δραστηριότητές τους, δεν θα ήταν σύμφωνη με τον σκοπό ιδίως της απλής και όσο το δυνατόν γενικότερης είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας η ερμηνεία του άρθρου 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας που θα δεχόταν ότι η έννοια «οικονομική δραστηριότητα», η οποία χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, δεν καλύπτει μια δραστηριότητα που, μολοντί ασκείται μόνο ευκαιριακά, εμπίπτει στον γενικό ορισμό που δίδει στην έννοια αυτή το άρθρο 4 παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας και ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το οποίο ασκεί επίσης, σε μόνιμη βάση, μια άλλη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της Έκτης Οδηγίας (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 13-6-2013, Kostov, C-62/12, σκ. 30, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 24). Τέλος, πράξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας συνιστούν οι συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων συλλήβδην και όχι μόνον (κατά τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 44/1987 «Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας») οι τόκοι (πρβλ. υπαγωγική σκέψη 5 των ΣΤΕ 3928/1996, 3727/1998), οι οποίοι απορρέουν από αυτές και αποτελούν, όπως προαναφέρεται, την αμοιβή εκείνου που χορηγεί το δάνειο για τη διάθεση του κεφαλαίου σε τρίτον και, ως εκ τούτου, την κατ' άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντιπαροχή, η οποία λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία. Συνεπώς, το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., καθ' ο**

μέρος επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, καταργήθηκε από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986, διότι κατά τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης αυτής καταργήθηκαν οι «διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις» του άρθρου 2 του τελευταίου νόμου. Η διατύπωση εξάλλου της διάταξης του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 τυγχάνει αδιάσπικτη, ήτοι δεν διακρίνει ούτε μεταξύ πράξης και εσόδων (παρότι η σχετική διάκριση, ειδικώς μάλιστα των συμβάσεων δανείων και των εσόδων αυτών, ήταν γνωστή στον νομοθέτη, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση και τις ρυθμίσεις του ν. 1676/1986 «Για τον ορισμό των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και τη ρύθμιση άλλων θεμάτων», Α' 24/29-12-1986), ούτε μεταξύ έγγραφης κατάρτισης της σύμβασης δανείου και παροχής της υπηρεσίας καθεαυτής. Τα ανωτέρω, δε, ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η εν λόγω (ρητή και αδιάσπικτη) πρόβλεψη εχώρησε πέραν της κατά το άρθρο 33 της Έκτης Οδηγίας απαγόρευσης διατήρησης σε ισχύ από κράτος-μέλος φόρων, δικαιωμάτων και τελών μόνον εφόσον αυτά μπορούν να εξομοιωθούν προς φόρο κύκλου εργασιών, εμφανίζουν δηλαδή, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν, τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. [α) γενική εφαρμογή του Φ.Π.Α. επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, β) καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, γ) είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, δ) έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή] (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ, αποφάσεις της 17-9-1997, Fadenza Publica, C-130/96, σκ. 13-15, της 3-10-2006, Banca Pololare di Cremona, C-475/03, σκ. 27 επ., της 7-8-2018, Viking Motors κ.λπ., C-475/17, σκ. 37 επ., ΣτΕ Ολομ. 2469-2471/2008 κ.ά.).

.....

**{σκέψη 9}.** Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έσφαλε κατά την ερμηνεία των άρθρων 2 παρ. 1, 8 παρ. 1, 19 παρ. 1, 22 παρ. 1 περ. κγ' και 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α. (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 13 παρ. Β περ. δ. υποπερ. 1 της Έκτης Οδηγίας). Υποστηρίζεται ειδικότερα ότι η, όπως εν προκειμένω, χορήγηση έντοκων δανείων από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, υποκείμενο σε φ.π.α. πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τυχόν ευκαιριακό χαρακτήρα και τον σκοπό της, αποτελεί παροχή υπηρεσίας από επαχθή αιτία, υπαγόμενη (εξ ου και απαλλασσόμενη του φ.π.α.) ως τέτοια και όχι μόνο ως προς το αντάλλαγμα της (τόκο) στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. (καίτοι απαλλασσόμενη από αυτόν), και επομένως τα τέλη χαρτοσήμου επί των σχετικών συμβάσεων έχουν καταργηθεί κατ' άρθρο 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α.. Τα ανωτέρω, κατά την αναιρεσεΐουσα, δέχθηκε και η αναιρεσιβαλλόμενη, έσφαλε, όμως, στο μέτρο που έκρινε ότι η απαλλαγή της χορήγησης πιστώσεων αφορά στο πρόσωπο που χορηγεί και όχι στο πρόσωπο που λαμβάνει την πίστωση· τούτο, διότι ο φ.π.α. βαρύνει τη συναλλαγή και καταβάλλεται από τον λήπτη της υπηρεσίας και δεν βαρύνει το απλώς υπόχρεο σε απόδοσή του πρόσωπο, οι δε διατάξεις της νομοθεσίας περί φ.π.α. σε περίπτωση συναλλαγής υποκείμενης σε αυτόν εφαρμόζονται για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη. Άλλωστε, ακόμη και αν γινόταν

δεκτό ότι αυτές δεν εφαρμόζονται για τον δανειζόμενο, η υπαγωγή του δανείου σε τέλη χαρτοσήμου, τα οποία επιβάλλονται στη συναλλαγή και όχι στα πρόσωπα, θα ήταν και πάλι αντίθετη στο άρθρο 63 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι η πληττόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης είναι αντίθετη προς τις αποφάσεις ΣτΕ 3928/1996, 3929/1996 και 3727/1998, με τις οποίες, κατά την αναιρεσεΐουσα, κρίθηκε ότι η παροχή πίστωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. και, συνεπώς, δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν.1642/1986 (ήδη άρθρο 63 Κώδικα Φ.Π.Α.), άλλως ότι επί του τιθέμενου με τον λόγο αναιρέσεως νομικού ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος, καθόσον οι προαναφερόμενες αποφάσεις (πλην της ΣτΕ 3929/1996, η οποία αφορά σε όλως διάφορο ζήτημα) έκριναν επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 8 του **Κ.Ν.Τ.Χ.** σε παροχή πίστωσης σε ανοικτό λογαριασμό και όχι επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 1 περ. α του **Κ.Ν.Τ.Χ.** σε σύμβαση έντοκου χρηματικού δανείου. Συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτως. Περαιτέρω, η πληττόμενη κρίση του διοικητικού εφετείου δεν είναι νόμιμη, διότι, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 7, με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ.α του **Κ.Ν.Τ.Χ.** κατά το μέρος που επιβάλλουν τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, ανεξαρτήτως δε της ορθότητας ή μη της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης (ότι οι κρίσιμες απαλλακτικές διατάξεις αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν και όχι εκείνα που λαμβάνουν τις πιστώσεις, άρα της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης) περί των επωφελούμενων της απαλλαγής προσώπων, τούτο είναι αδιάφορο από την εξεταζόμενη άποψη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση, η έρευνα των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει, και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος αυτής, με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσεΐουσας.

**Επειδή** περαιτέρω με την αρ. **2179/2020** απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

**{σκέψη 5}**......“Δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου οι συμβάσεις που συνάπτουν τα μέλη του Χρηματιστηρίου Αθηνών με πελάτες τους για την παροχή πίστωσης προς εξόφληση του τιμήματος αγοράς μετοχών στο χρηματιστήριο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 6 του νόμου αυτού, καθώς και οι συμβατικοί τόκοι που απορρέουν από τις παραπάνω συμβάσεις.”. Κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση του ν. 371/2005, “με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου οι συμβάσεις που συνάπτουν τα Μέλη του Χρηματιστηρίου Αθηνών με πελάτες τους για την παροχή πίστωσης για την εξόφληση του τιμήματος αγορών μετοχών στο Χρηματιστήριο [...], καθώς και οι απορρέοντες εξ αυτών συμβατικοί τόκοι, ως απαλλασσόμενοι βάσει της περίπτωσης ... της **παραγράφου 1** του **άρθρου 22** του ν. **2859/2000**. Με τον τρόπο αυτόν ευθυγραμμίζεται η φορολογική μεταχείριση των ΑΧΕ και των ΑΕΠΥΕ [...] με τα πιστωτικά ιδρύματα που παρέχουν την ίδια υπηρεσία”. [Βλ. Επίσης και το άρθρο 6 παρ. 3 του μεταγενέστερου ν. 4141/2003 (με τον οποίο, κατά τα προεκτεθέντα, καταργήθηκαν οι ως άνω διατάξεις του ν. 2843/2000), το οποίο ορίζει ότι: “3. Για την παροχή πίστωσης σε επενδυτή απαιτείται η σύναψη έγγραφης σύμβασης. Η σύμβαση και οι συμβατικοί τόκοι που απορρέουν από αυτή δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου”.].....

{σκέψη 7}. Επειδή, οι εμπόπουσες στη διάταξη του άρθρου 135 παρ. 1 στ) της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#) [και 22 παρ. 1 κα) του ν. 2850/2000] πράξεις είναι εκείνες που συνίστανται στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από την άσκηση δραστηριοτήτων που εκφεύγουν του πλαισίου της απλής αγοράς και πωλήσεως τίτλων (δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή η μόνη ανταμοιβή των πράξεων αυτών έγκειται σε τυχόν κέρδος κατά την πώληση των τίτλων), όπως οι διενεργούμενες στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας πράξεις επί τίτλων (απόφαση ΔΕΚ της 29ης Απριλίου 2004, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS (EDM)*, C – 77/01, ECLI:C:2004:243, σκ. 58 – 59). Ειδικότερα, το εμπόριο αξιογράφων περιλαμβάνει πράξεις που μεταβάλλουν τη νομική και οικονομική κατάσταση μεταξύ των συμβαλλομένων –σε αντίθεση με την απλή φύλαξη και διαχείριση τίτλων ή τη διενέργεια απλών υλικών πράξεων ή τεχνικών εργασιών– ήτοι πράξεις που δύνανται να δημιουργήσουν, να τροποποιήσουν ή να εξαλείψουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις επί των τίτλων των συμβαλλομένων μερών (απόφαση ΔΕΕ της 19ης Ιουλίου 2012, *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst*, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484, σκ. 36 – 37, αποφάσεις ΔΕΚ της 13ης Δεκεμβρίου 2001, *Commissioners of Customs & Excise*, C-235/00, ECLI:EU:C:2001:696, σκ. 26-30 και της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC σκ. 73). Η στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού σκοπού παρεχόμενη από τον ενεργούντα την ως άνω δραστηριότητα (παρεπόμενη) υπηρεσία πίστωσης προς τους πελάτες του για την εξόφληση του τιμήματος αγοράς τίτλων στο Χρηματιστήριο, όπως η προβλεπόμενη στο παρατεθέν άρθρο 2 του ν. 2843/2000, μη συνιστώσα αυτοσκοπό για τους πελάτες (προς τους οποίους, άλλωστε, απαγορεύεται κατά τον νόμο να διατεθεί για άλλο σκοπό, ήτοι ασυνδέτως προς την εξόφληση του τιμήματος αφοράς μετοχών) αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια παροχή του παρέχοντος τις οικείες υπηρεσίες (πρβλ. αποφάσεις ΔΕΕ της 19ης Ιουλίου 2012, C-44/11, σκ. 16 και της 18ης Οκτωβρίου 2018, *Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs* [C-153/17](#), ECLI:C:2018:845, σκ. 31 απόφαση ΔΕΚ της 21ης Ιουνίου 2007, *Volker Ludwig*, C-453/05, ECLI:EU:C:2007:369, σκ. 18), έναντι της οποίας καταβάλλονται τόκοι, οι οποίοι συνιστούν το αντάλλαγμα (την αντιπαροχή/αμοιβή) για τη διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον (πελάτη) –και όχι απλώς και μόνον προϊόν της κυριότητας επί του αγαθού– (πρβλ. αποφάσεις ΔΕΚ της 11ης Ιουλίου 1996, C-306/94, *Réfie dauphinoise*, Συλλ. 1996 I- 03695 σκ. 16-17, της 14ης Νοεμβρίου 2000, *Frordienne SA*, C-142/99, ECLI:EU:C:2000:623, σκ. 26, της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, σκ. 65, της 27ης Οκτωβρίου 1993, *Muy'w en De Winter's Bouw – en Aannemingsbedrijf BV*, C-281/91, Συλλ. 1993 I-05405, σκ. 19 και απόφαση ΔΕΕ της 19ης Μαΐου 2019, *Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH*, C-235/2018, ECLI:EU:C:2019:412, σκ. 48 – 49), συνιστά άμεση προέκταση της κύριας οικονομικής δραστηριότητας, ώστε η επιχείρηση να ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο, όταν, έναντι αμοιβής, χρησιμοποιεί κεφάλαια που αποτελούν μέρος των περιουσιακών της στοιχείων για να παράσχει την ως άνω υπηρεσία πίστωσης προς τους πελάτες της για την εξόφληση του τιμήματος αγοράς μετοχών στο Χρηματιστήριο (πρβλ. την προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΚ της 11ης Ιουλίου 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, σκ. 18). Επομένως η εν λόγω υπηρεσία πίστωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πλην απαλλάσσεται του φόρου δυνάμει του άρθρου 135 παρ. 1 β) και στ) της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#) [και 2 παρ. 1 κα) και κγ) του ν. 2850/2000].

**Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω συμβάσεις, καθώς και οι απορρέοντες από αυτές εξοφληθέντες τόκοι, δεν υπόκεινται πλέον, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 1642/1986, σε τέλη χαρτοσήμου των άρθρων 15 παρ. 1 και 15ε παρ. 6 του Κ.Ν.Τ.Χ., σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 περ. β) του ν. 2859/2000.”**

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000 «στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»**

**Επειδή, οι χορηγούμενες έντοκες πιστώσεις περιλαμβάνονται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας, πλην όμως απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ'. Ειδικότερα, η χορήγηση έντοκης πίστωσης ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου (κεφαλαίου) καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία**

**Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, αφενός η ..... διαθέτει το κεφάλαιό της στην προσφεύγουσα Εταιρεία μέσω της εξόφλησης προμηθευτών αυτής στο όνομα και για λογαριασμό της, αφετέρου η προσφεύγουσα Εταιρεία διαθέτει τα κεφάλαια της στην ..... κατά το μέρος που εμφανίζει ταμειακά διαθέσιμα. Ο τόκος δε αποτελεί το αντάλλαγμα, καθώς ο τρεχούμενος IHB Account είναι τοκοφόρος λογαριασμός ως προς το υπόλοιπό του και ο τόκος υπολογίζεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο Παράρτημα 3. Δηλαδή, τόσο το ποσό της υπερανάληψης («overdrafts») ήτοι οι χρεώσεις του IHB Account με τις πιστώσεις που χορηγεί η ..... προς την Εταιρεία, όσο και το πλεόνασμα («surplus»), υπόκεινται σε τόκο όπως αυτός προσδιορίζεται στο σημείο αυτό.**

**Περαιτέρω, αμφότερες οι επιχειρήσεις, ήτοι η ..... {με Α.Φ.Μ. .... ως αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/28.02.2022 – σύστημα VIES} και η Εταιρεία {προσφεύγουσα – σύστημα TAXIS} ενεργούν ως πιστωτές υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, καθώς χρησιμοποιούν κεφάλαια που αποτελούν μέρος των περιουσιακών τους στοιχείων για να παράσχουν υπηρεσίες συνιστώσες οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9 παρ.1 της Οδηγίας ΦΠΑ, όπως η χορήγηση έντοκης πίστωσης (από μητρική σε θυγατρική και το αντίστροφο).**

**Επειδή, αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας και πράξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. αποτελούν οι χορηγούμενες πιστώσεις και όχι μόνον οι τόκοι οι οποίοι απορρέουν από αυτές, κατά το μέρος που το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ. σε συνδυασμό με το άρθρο 15, επιβάλλουν τέλος χαρτοσήμου επί έντοκων πιστώσεων, οι διατάξεις αυτές καταργήθηκαν από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986. Τούτο διότι, καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις του άρθρου 2 του νόμου περί ΦΠΑ.**

**Επειδή, οι υπό κρίση συναλλαγές, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., έστω και αν**

**απαλλάσσονται αυτού, με συνέπεια να μη οφείλεται τέλος χαρτοσήμου.**

**Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές των με αριθμ. ....../2020, ....../2020, ....../2020 αποφάσεων του ΣτΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.**

**Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».**

**Επειδή συνεπώς, στη βάση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς τη Διοίκηση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του ΣτΕ.**

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ....../09.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, και το διακριτικό τίτλο ‘.....’, Α.Φ.Μ. ...., την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψη, εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της από 14.07.2021 και με μοναδικό αριθμό υπόθεσης ...../...../1159 επιφύλαξης (κατ’ άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013) συνοδεύουσας την από 14.07.2021 δήλωση απόδοσης χαρτοσήμου και την **έντοκη επιστροφή** των τελών χαρτοσήμου ύψους 158.975,15 € ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.