



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 11/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1208**

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 **-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....» με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φωτοβολταϊκών και διεύθυνση έδρας στη, επί της οδού - Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά : α) της με αρ. **-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011), β) της με αρ. **-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012) και γ) της με αρ. **-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 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., 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 -**2018** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας διαφορά φόρου ύψους 111.918,92 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 134.302,70 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **246.221,62 €**.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας διαφορά φόρου ύψους 150.514,92 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 165.566,41 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **316.081,33 €**.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας διαφορά φόρου ύψους 7.546,33 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 6.489,84 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.036,17 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας, για τις χρήσεις 2009-2013, με βάση τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1159/2011 και 1165/2012, κατ'εφαρμογή της ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκυκλίου της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, δυνάμει της υπ' αριθμ. -2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ.2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012. Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο (run 2), της Διεύθυνσης Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η συγκεκριμένη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έπρεπε να διεκπεραιωθεί με έλεγχο. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. -2014 έγγραφο παροχής πληροφοριών προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο ενημέρωσε ότι εκκρεμεί έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και, απέστειλε τον φάκελο στην εν λόγω Δ.Ο.Υ., μετά από σχετικό αίτημά της στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου. Επίσης, στον ως άνω φάκελο, περιήλθε ανώνυμη καταγγελία για υπερτιμολογήσεις εμπορευμάτων πελατών της, με σκοπό να λάβουν αυτοί, παράνομα διπλάσια επιδότηση από το κράτος, μέσω ένταξης των έργων αυτών σε επιδοτούμενα προγράμματα, χρησιμοποιώντας διάφορες μεθόδους, όπως τριγωνικές αγορές μέσω Κυπριακών και άλλων αλλοδαπών εταιρειών, εικονικές πληρωμές των τιμολογίων μέσω καταθέσεων και επιταγών κλπ.

Στα πλαίσια του ελέγχου, επιδόθηκε την πρώτη μέρα του ελέγχου η υπ' αριθμ. -2017 εντολή ελέγχου καθώς και η υπ' αριθμ. πρωτ. -2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 ώστε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου όλα τα τηρούμενα βιβλία, τα στοιχεία και κάθε άλλο σχετικό έγγραφο για τις υπό κρίση χρήσεις. Στα δύο ως άνω έγγραφα περιγράφονταν επακριβώς οι ελεγχόμενες χρήσεις, οι ελεγχόμενες φορολογίες, ο τόπος διενέργειας του ελέγχου καθώς και ο χρόνος διάρκειας του ελέγχου. Η προσφεύγουσα μέχρι την ολοκλήρωση του παρόντος ελέγχου, δεν επέδειξε στον έλεγχο τα βιβλία μετοχών, μετόχων, αποφάσεων Δ.Σ. και Γενικών Συνελεύσεων. Επίσης, δεν προσκόμισε στον έλεγχο πλήθος παραστατικών των ελεγχόμενων χρήσεων, καθώς και τα δελτία αποστολής της επιλεγόμενης διαχειριστικής περιόδου, με συνέπεια την αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων της κλειστής αποθήκης, της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης και της ελεγκτικής επαλήθευσης της έκδοσης των αντίστοιχων τιμολογίων. Κατ' επέκταση τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανεπαρκή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου -2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε χωρίς προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση για τον χρόνο διενέργειας ελέγχου, γεγονός που αντίκειται στην υφιστάμενη νομοθεσία.
- 2) Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής για μη ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, δεδομένου ότι για τον τρόπο τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού παρέχονται οδηγίες με την αριθμ. 2160/2008 εγκύκλιο της ΥΠΕΕ και την αρ.πρωτ. 1658 ΕΞ/2016 απάντηση της επιτροπής λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων Ν.Π.Δ.Δ.-

Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ). Σύμφωνα με τα ανωτέρω έγγραφα, τα λογιστικά αρχεία (φορολογικά βιβλία) τηρούνται είτε σε έγγραφη είτε σε ψηφιακή μορφή, είτε σε συνδυασμό αυτών, αρκεί να είναι ευχερής ο έλεγχος.

- 3) Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων λόγω ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου στο Ημερολόγιο Ταμείου, θα πρέπει το ύψος του πιστωτικού υπολοίπου του ταμείου να είναι μεγάλο σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και να τα επηρεάζει σημαντικά ή να οφείλεται σε πρόθεση του επιτηδευματία να αποκρύψει φορολογητέα ύλη. Κατά συνέπεια εάν ελλείπουν οι προϋποθέσεις αυτές, η ύπαρξη πιστωτικού υπολοίπου ταμείου επισύρει παράβαση του Κ.Β.Σ. με την επιβολή προστίμου και δεν μπορεί να αποτελέσει νόμιμο λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.
- 4) Εσφαλμένη η παράβαση μη επίδειξης των εμπορικών βιβλίων (μετοχών, μετόχων, γενικών συνελεύσεων) διότι, αφενός, δεν αφορούν λογιστικά βιβλία και αφετέρου, από το έτος 2013 και εφεξής, έπαψαν να τηρούνται και συνεπώς δεν έχουν καμία φορολογική χρησιμότητα .
- 5) Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/2015, η οποία έχει αναδρομική εφαρμογή, δεν επιτρέπεται η φορολογική αρχή να πραγματοποιεί έλεγχο σκοπιμότητας της δαπάνης παρά μόνον έλεγχο νομιμότητας. Συνεπώς οι αιτιάσεις του ελέγχου ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών είναι παράτυπες και επιπλέον παράνομες, η επιμονή δε σε αυτές, οδηγούν σε διάπραξη πειθαρχικού αδικήματος με ενδεχόμενο δόλο.
- 6) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της με αριθμ. ΠΟΛ. 1159/2011, καθότι η ανωτέρω ΠΟΛ. αναφέρεται στο ετήσιο πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από εταιρίες που έκλεισαν ισολογισμό μέχρι την 30/11/2011, έχουν ελεγχθεί από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.
- 7) Από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι ο έλεγχος είχε πρόσβαση τόσο στην απογραφή της επιχείρησης όσο και στα λοιπά τηρούμενα βιβλία και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός, ότι υφίσταται η κατάστρωση λογαριασμών της επιχείρησης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Επιπλέον, στην ίδια ως άνω έκθεση αναγράφεται ότι θεωρήθηκε το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, γεγονός που καταδεικνύει ότι το συγκεκριμένο βιβλίο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου και ως εκ τούτου εσφαλμένα η φορολογική αρχή διατείνεται ότι δεν επιδείχθησαν τα συγκεκριμένα βιβλία.
- 8) Εσφαλμένος υπολογισμός των προσauξήσεων βάσει του ν. 2523/1997, καθότι κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης του ελέγχου τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.
- 9) Αμφισβητείται ότι η συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος έχει υπογραφεί την ίδια ημερομηνία (29/12/2017) από όλους τους ελεγκτές της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και επιπλέον οι αριθμοί πρωτοκόλλου με τις αντίστοιχες ημερομηνίες των προσβαλλόμενων πράξεων είναι πλασματικοί, γεγονός που αποδεικνύεται τόσο από τις εκθέσεις επίδοσης

των πράξεων οι οποίες έλαβαν χώρα κατά την 19/01/2018, όσο και από την προσωποποιημένη πληροφόρηση του συστήματος TAXISNET, στο οποίο ως ημερομηνίες βεβαίωσης των καταλογισθέντων ποσών εμφανίζονται από την 19/01/2018 και εφεξής. Συνεπώς τίθεται ζήτημα παραγραφής της χρήσης 2011.

Ως προς τον πρώτο περί μη έγγραφης ενημέρωσης για το χρόνο διενέργειας του ελέγχου

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο **25 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής

Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.....»

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις συνάγεται ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση μόνο στην περίπτωση διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ορθά η φορολογική αρχή δεν προέβη σε προηγούμενη έγγραφη ενημέρωση του φορολογούμενου για τη διενέργεια του ελέγχου. Εξάλλου από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τον κώδικα, διαδικασία, δηλαδή, επιδόθηκε κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου, η υπ' αριθμ. -2017 εντολή διενέργειας ελέγχου στην οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων, οι ελεγχόμενες χρήσεις, οι ελεγχόμενες φορολογίες, ο τόπος διενέργειας του ελέγχου καθώς και ο χρόνος διάρκειας του ελέγχου και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί του τρόπου τήρησης του βιβλίου απογραφής και ισολογισμών

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 7 του άρθρου 24 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «7. Οι προθεσμίες που ορίζονται για την εκτύπωση των βιβλίων που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 έως και 5 του άρθρου αυτού, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί εγγράφως από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ή από τον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, είναι δυνατή η εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί αμέσως των υπολοίπων όλων ή μερικών λογαριασμών του γενικού καθολικού, του βιβλίου αποθήκης καθώς και του υπολοίπου ταμείου και εντός δύο ημερών όλων ή μερικών των βιβλίων που τηρούνται μέχρι την ημέρα, που σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού,

έπρεπε να έχει γίνει εισαγωγή των στοιχείων στον Η/Υ. Εφόσον είναι αντικειμενικά αδύνατη η εκτύπωση αυτή μέσα στις παραπάνω προθεσμίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο εξουσιοδοτημένος από αυτόν υπάλληλος μπορεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να τις παρατείνει. Οι προθεσμίες ενημέρωσης και εκτύπωσης των βιβλίων με τις τρέχουσες συναλλαγές παρατείνεται αυτοδίκαια για όσο χρόνο ορίζεται για τις παραπάνω εκτυπώσεις. Τα δεδομένα που είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 6 του άρθρου αυτού, καθώς και της παραγράφου 6 του άρθρου 27 του ίδιου Κώδικα εκτυπώνονται εντός τριών (3) ημερών, όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η ανωτέρω προθεσμία μπορεί να παρατείνεται μέχρι δεκαπέντε (15) ημέρες, εφόσον η εκτύπωση των δεδομένων αυτών είναι εξαιρετικά δυσχερής στην προβλεπόμενη προθεσμία. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1, 4, 5 και 6 του άρθρου 27 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, **προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.** Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. [2238/1994](#) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. 4. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία. 5. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους. 6. Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία».

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τη χρήση 2013, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των

παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με την περ 2 της παρ 10 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τη χρήση 2013, ορίζεται ότι: « Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης: 10.2. **Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.** ... Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του [Π.Δ. 1123/1980](#). Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται: α) Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. Κατ' εξαίρεση, τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους. γ) Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης κι η τρέχουσα αξία. δ) Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.....».

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1024/15-02-2007 του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι: «Παράγραφος 31.1. Αποθήκευση της ανάλυσης των λοιπών (πλην παγίων και αποθεμάτων) στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006). Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 6 του Άρθρου 27](#) και παρέχεται η δυνατότητα αποθήκευσης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα της ανάλυσης των λοιπών (πλην παγίων και αποθεμάτων) στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μόνο με τα υπόλοιπα των οικείων λογαριασμών. Με την προϊσχύουσα διάταξη η ανάλυση αυτή έπρεπε να εκτυπώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού σε αθεώρητες καταστάσεις και για την αποθήκευση των δεδομένων της σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα απαιτείτο έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις της προϊσχύουσας περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 2 του Άρθρου 36, η οποία και καταργείται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 32 του κοινοποιούμενου νόμου. Η δυνατότητα αυτή δίνεται με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τα τρία τελευταία εδάφια της [παραγράφου 7 του Άρθρου 24](#) και ισχύει από 22/12/2006, καταλαμβάνει δηλαδή τις διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της [παραγράφου 8 του Άρθρου 17](#)...».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1004/2013 της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), στη παρ 10 του άρθρου 4, ορίζεται ότι: «...**Καταχώρηση λοιπών στοιχείων απογραφής.** Όσον αφορά την καταχώρηση στο εν λόγω βιβλίο των λοιπών στοιχείων (πάγια, έπιπλα και σκεύη, λοιπά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις των [παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 27](#) του Κ.Β.Σ. ([Π.Α. 186/1992](#)) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων...».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Α. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.[2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.[2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή ομοίως με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα, η ελεγχόμενη είχε υποχρέωση να εμφανίζει στο βιβλίο απογραφών όλα τα στοιχεία της περιουσίας της και όχι μόνο των εμπορευμάτων, καθώς και του ισολογισμού της και των αποτελεσμάτων χρήσης. Στην προκειμένη περίπτωση όμως, στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού έχουν εκτυπωθεί μόνο η ποσοτική και αξιακή απογραφή των μενόντων αποθεμάτων ενώ δεν καταχωρήθηκε ο ισολογισμός και κάθε είδους άλλη απογραφή και αποτίμηση για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το ότι η προσφεύγουσα δεν επέδειξε στον έλεγχο θεωρημένες καταστάσεις απογραφών (ποτέ δεν θεώρησε καταστάσεις απογραφών) συνάγεται ότι, δεν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος τρόπος τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων λόγω ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου ταμείου και της παράβασης μη επίδειξης των βιβλίων μετόχων, μετοχών και γενικών συνελεύσεων

Καταρχάς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, ότι ο έλεγχος εσφαλμένα απόρριψε τα βιβλία και στοιχεία της λόγω ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου ταμείου, απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφενός διότι, η διαπίστωση ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου ταμείου δεν οδήγησε στην απόρριψη των βιβλίων και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά στην επιβολή της παράβασης της μη τήρησης των αρχών της λογιστικής, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015. Περαιτέρω ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου λόγω μη επίδειξης των βιβλίων μετόχων, μετοχών και γενικών συνελεύσεων λόγω της κατάργησης αυτών από το 2013 και εφεξής,

αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι δεν αποτελεί αντικείμενο της συγκεκριμένης ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόρριψης δαπανών λόγω μη παραγωγικότητας τους

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.** Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, εν προκειμένω εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες ορίζεται ότι : «**Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.....**»

Επειδή σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τη νομολογία των δικαστηρίων, βασική προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης ως παραγωγικής είναι να έχει επαγγελματικό χαρακτήρα, να βαρύνει δηλαδή την επιχείρηση ως αυτοτελή οικονομική μονάδα και όχι προσωπικά τον εκπρόσωπο της επιχείρησης ή το μέτοχο. Μία δαπάνη θεωρείται ως παραγωγική όταν ενεργείται «εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά» προς το συμφέρον της επιχείρησης και συντελεί στην ανάπτυξη των εργασιών της, ανεξάρτητα από το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που επιτεύχθηκε. **Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια, τα οποία αποφαινόμενα στην κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.** Η φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον παραγωγικό ή μη χαρακτήρα της δαπάνης, εάν δηλαδή αυτή έγινε στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δεν μπορούν όμως να ελέγξουν τη σκοπιμότητα και το μέτρο στο οποίο χρειαζόταν να γίνει η δαπάνη. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος έκρινε την παραγωγικότητα των δαπανών, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί μη εφαρμογής εφαρμογής των ΠΟΛ. 1159/2011

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1038/2012, ορίζεται ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της [ΠΟΛ.1159/22.07.2011](#).

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων του.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διευκρινιστική εγκύκλιο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων παρέχονται ερμηνευτικές οδηγίες σχετικά με την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα με την εν λόγω εγκύκλιο ορίζονται τα εξής : « Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ. 1037/2005](#) καθορίσθηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό. 2. Περαιτέρω με την απόφαση του Υφυπουργού των Οικονομικών ΠΟΛ. 1072/2011 (Φ.Ε.Κ. 577 Β'), όπως ισχύει, καθορίσθηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των υπαγόμενων στην αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. επιτηδευματιών καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής φόρων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009.3. Επίσης με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών [ΠΟΛ.1038/2012](#) (Φ.Ε.Κ.431 Β') καθορίσθηκε ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά) και κλείνουν ισολογισμό από 30.6.2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της [ΠΟΛ. 1159/22.7.2011](#) (Φ.Ε.Κ. 1567Β'), όπως ισχύει.

Το πρόγραμμα ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων του.

4. Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1072/2011](#) και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. [ΠΟΛ.1037/2005](#) εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1072/2011](#) .

Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την [ΠΟΛ. 1159/2011](#) (σχετ. [ΠΟΛ. 1138/2011](#) Α.Υ.Ο.).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ορθά η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1159/2011 και ο προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων

Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι επέδειξε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία της και αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι διενεργήθηκε κατάστρωση λογαριασμών της επιχείρησης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Επίσης προσθέτει, ότι εφόσον θεωρήθηκε από τον έλεγχο, το βιβλίο απογραφών και Ισολογισμού συνάγεται ότι το συγκεκριμένο βιβλίο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου και ως εκ τούτου εσφαλμένα αναγράφεται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ότι δεν επιδείχθησαν τα βιβλία. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, καθότι από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι προσκομίστηκαν στον έλεγχο το τηρούμενο βιβλίο Γενικού Καθολικού, το βιβλίο απογραφών και Ισολογισμού το οποίο όμως δεν τηρήθηκε με τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τρόπο, ενώ δεν επιδείχθησαν στον έλεγχο τα βιβλία των μετοχών, μετόχων και αποφάσεων Δ.Σ. και Γενικών Συνελεύσεων. Επίσης από την ως άνω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι δεν προσκομίστηκε πληθώρα παραστατικών στοιχείων με συνέπεια να μην είναι δυνατή η διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης της αποτίμησης της αξίας απογραφής τέλους χρήσης.

Επειδή, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ. -2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/13, βάσει της οποίας ζήτησε να προσκομιστούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, στα οποία συμπεριλαμβάνονταν και **το βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, το βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και το βιβλίο**

μετόχων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό έγγραφο, γεγονός που αποδεικνύει ότι τηρήθηκε από τον έλεγχο η προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις διαδικασία.

Ως προς τον όγδο ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού των προσαυξήσεων

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των [παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#) , ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της

επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. και πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Υπ' αριθμ. -**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011):

Διαφορά φόρου: 111.918,92 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	134.302,70	55.959,46	44.118,44	100.077,90	100.077,90

Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012):

Διαφορά φόρου: 150.514,92 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (110%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες X 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	165.566,41	75.257,46	59.332,98	134.590,44	134.590,44

Περαιτέρω, για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της υπ' αριθμ. -2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 1 του ν.2523/1997, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013):

Διαφορά φόρου: 7.546,33 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (86%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες X 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.489,84	3.773,16	2.974,76	6.747,92	6.489,84

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του χρόνου έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και της παραγραφής της χρήσης 2011

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, πριν εκπνεύσει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για **επιβολή** προστίμου για την εν λόγω χρήση, εκδόθηκε η υπ' αριθ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011) και ως εκ τούτου η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοση της.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά».

Επειδή, στα ημεδαπά δημόσια έγγραφα ο ΚΠολΔ απονέμει τεκμήριο γνησιότητας (άρθρο 455 ΚΠολΔ), που καλύπτει τόσο την προέλευση όσο και το ανόθευτο του περιεχομένου τους. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό, αλλά μόνη δυνατότητα «ανταπόδειξης» εναντίον του προβλέπεται η προσβολή του ως πλαστού.

Ο νομοθέτης καλύπτει το ανόθευτο του περιεχομένου των δημοσίων εγγράφων με τεκμήριο αυξημένης ισχύος. Στο περιεχόμενο του εγγράφου περιλαμβάνεται και η χρονολόγησή του. Επομένως, η **αμφισβήτηση της χρονολόγησης του εγγράφου** μπορεί να γίνει μόνο με την προσβολή του εγγράφου για πλαστότητα (ΑΠ 1754/2007, ΝΟΜΟΣ). Το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται αποκλειστικά με την προσβολή των εγγράφων αυτών για πλαστότητα (άρθρο 460 ΚΠολΔ). **Ο σχετικός ισχυρισμός έχει το χαρακτήρα ένστασης** (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623, Π. Αρβανιτάκης, ζητήματα αποδεικτικών εγγράφων (κατά τον ΚΠολΔ), 1992, σελ. 79, Ν.Νίκας, πολιτική δικονομία, τομ. ΙΙ, 2005, σελ. 544). Ο διάδικος που προβάλλει την πλαστότητα φέρει και το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623). Το δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει υπόψη του την πλαστότητα του (δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου), ακόμα και αν αποδεικνύεται

από το αποδεικτικό υλικό που προσκομίζεται, εφόσον δεν έχει προταθεί κατά τρόπο παραδεκτό σχετική ένσταση (βλ. ενδ. ΑΠ 1403/2002, ΝΟΜΟΣ).

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις /17, /17 και /17 και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί κατά την 29/12/2017.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των με αριθμ., και /2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 αντίστοιχα, ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

Οικονομικό έτος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013- πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν. 2523/1997	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
2012	 /2017	111.918,92	55.959,46	44.118,44	211.996,82
2013	 /2017	150.514,92	75.257,46	59.332,98	285.105,36
2014	 /2017	7.546,33	6.489,84	-	14.036,17

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.