



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 04/06/2018

Αριθμός Απόφασης: 1159

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία-**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, κατά: α) της με αρ.

.....-2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, β) της με αρ.-2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, γ) της με αρ.-2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, δ) της με αρ.-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, και ε) της με αρ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, και των συνημμένων σχετικών εκθέσεων ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
6. Τις από 23-03-2018 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 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουΕνδικοφανούς Προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρίας, διαφορά φόρου ύψους 15.359,41 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 18.341,29 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 33.700,70 € .

Με την υπ' αριθμ./27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρίας, διαφορά φόρου ύψους 7.341,25 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 8.809,50 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 16.150,75€ .

Με την υπ' αριθμ./27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρίας, διαφορά φόρου ύψους 327,09 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 392,50 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 719,59€ .

Με την υπ' αριθμ.**/27-12-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρίας, πρόστιμο ύψους 100,00 €, καθότι δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν. 2859/2000, εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α..

Με την υπ' αριθμ.**/27-12-2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρίας, πρόστιμο ύψους 500,00 €, καθότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ.**/10-11-2017** έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών και στοιχείων και ειδικότερα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά τις χρήσεις 2010-2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§1, 6 & 21 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 14, 23 και 24 του Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 1 περ. δ' § 2γ του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, στα πλαίσια σχετικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της**/22-08-2012** εντολής ελέγχου. Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, επειδή κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης,δεν ανευρέθηκε στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης και δεν κατέστη δυνατή και η τηλεφωνική επικοινωνία μαζί του, απεστάλη στην διεύθυνση της ορισθείσας φορολογικής εκπρόσωπου, με ΑΦΜ, επί της οδού, το με αρ. πρωτ.**/10-11-2017** αίτημα παροχής πληροφοριών, το οποίο θυροκολλήθηκε λόγω απουσίας της, στις 13/11/2017. Η προσφεύγουσα μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της σχετικής έκθεσης ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε στο συγκεκριμένο αίτημα και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα όσα ζητήθηκαν με το συγκεκριμένο αίτημα. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της από προηγούμενο έλεγχο, για τη μεν χρήση 2010, μόνο το ισοζύγιο γενικού αναλυτικού καθολικού από τη σελίδα 68-98, για τις δε χρήσεις 2011 και 2012 κανένα βιβλίο και στοιχείο, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεση της, ήτοι, τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις και εκκαθαριστικές δηλώσεις, τα στοιχεία όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών αλλά και από τις δηλώσεις τρίτων για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 ενώ δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο των εισροών που αντιστοιχεί στις αγορές των εμπορευμάτων της κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου**/06-02-2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Άκυρη εντολή ελέγχου καθώς ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε εντός εύλογου χρονικού διαστήματος (τριετία) παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013
- 2) Άκυρη πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων δεδομένου ότι όλα τα σχετικά έγγραφα, φορολογικές δηλώσεις και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών υπήρχαν λόγω υποχρεωτικότητας της υποβολής τους στη διάθεση της φορολογικής αρχής βάσει των οποίων μπορούσε να διενεργήσει έλεγχο.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο των επίδικων χρήσεων
- 4) Ανυπαρξία νέων στοιχείων
- 5) Παράνομη η απόρριψη των δαπανών, καθότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 ν. 4174/2013, δεν υφίσταται πλέον μη αναγνώριση δαπανών καθότι η φορολογική αρχή υποχρεούται στην εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.
- 6) Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος άρθρου 49 του ν. 4509/2017.
- 7) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Επειδή, με τις διατάξεις του έβδομου κεφαλαίου (φορολογικοί έλεγχοι) του ν. 4174/2013, και συγκεκριμένα, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013, 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.

Περαιτέρω στο **άρθρο 24 παρ. 1**, του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.*»

Ακολούθως στο **άρθρο 25** παρ. 1 του νόμου 4174/2013, «*Ο οριζόμενος «ή οι 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».

3.Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου....

«4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.....»

Περαιτέρω στο **άρθρο 26** του ν. 4174/2013 «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθμόν/22-8-2012 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε πριν την ισχύ του ν. 4174/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Π.Δ. 16/1989, στις οποίες δεν προβλεπόταν η αναγραφή διάρκειας του ελέγχου. Εξάλλου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2341/2017, ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Εκ των ανωτέρω σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο, ήταν αδύνατη η επαλήθευση της ακρίβειας των δηλώσεων και η διασταύρωση αυτών με τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων

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.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση»

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων Φ.Π.Α και προστίμων Φ.Π.Α αβασίμως προβάλλεται, διότι, αφενός, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, δεν έχει υποβληθεί εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2α του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής, για τη χρήση 2010, παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας, από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι, κατά την 31/12/2021, και αφετέρου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, παραγράφεται κατά την 31/12/2017 και 31/12/2018, αντίστοιχα.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών

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.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)....., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,»

Εν προκειμένω ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπου στο οριζόμενο του άρθρου 32 της παρ. 1, μεταξύ των άλλων προβλέπεται ότι, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει το νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν. Συνεπώς εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι εφόσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το Φ.Π.Α. των εισροών και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό ότι οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013 μπορούσαν και έπρεπε να τύχουν εφαρμογής και κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών του, δεδομένου ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός λόγω του ανεπιεικούς και κυρωτικού χαρακτήρα

του, καταργήθηκε αρχικά τόσο με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013 και μετέπειτα με τις διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013 αβασίμως προβάλλεται. Και αυτό διότι υπό την έννοια των διατάξεων των άρθρων 27 και 72 του ν. 4174/2013, αλλά και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, αφενός δεν προκύπτει υποχρεωτική προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και αφετέρου, για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαιτείται ειδική εντολή ελέγχου που δεν τυγχάνει στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Ως προς τον έκτο και έβδομο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το “πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες”, που “όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου”, προβλέφθηκε, ωστόσο, “επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος”. Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. (ΣΤΕ 2904/2015).

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως ... υπό ... δικαστηρίου ..., το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...». Ενόψει του ότι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, θεμιτώς δε με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου, και δεδομένου ότι η σχετική πράξη της φορολογικής αρχής είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, την οποία εξέδωσε η διοικητική αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, δεν στερείται δε ο ενδιαφερόμενος του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο δεν διαθέτει εξουσία επιμέτρησης του πρόσθετου φόρου, που δεν ανήκει στην αρμοδιότητα της αρχής, της οποίας η πράξη ελέγχεται. (ΣτΕ 2904/2015).

Επειδή περαιτέρω, 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 ανάρρησης 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 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορίζεται ότι : «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ.και/27-12-2017, πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Υπ' αριθμ./27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010:

Διαφορά φόρου: 15.359,41 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	18.341,29	7.679,70	6.054,68	13.734,38	13.734,38

Υπ' αριθμ./27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: 7.341,25 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.809,50	3.670,62	2.893,92	6.564,54	6.564,54

Υπ' αριθμ./27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012:

Διαφορά φόρου: 327,09 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	392,50	163,54	128,94	292,48	292,48

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός .

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./06-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

A. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων, ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, των με αριθμ./2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2010, 2011 και 2012 .

B. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την επικύρωση της με αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής χρήσης 2010.

Γ. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την επικύρωση της με αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017 .

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειρ. περίοδος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
01/01-31/12/2010	/27-12-2017	15.359,41	7.679,70	6.054,68	29.093,79
01/01-31/12/2011	/27-12-2017	7.341,25	3.670,62	2.893,92	13.905,79
01/01-31/12/2012	/27-12-2017	327,09	163,54	128,94	619,57

B. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997

	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ./2017 διαχειριστικής περιόδου 0101-31/12/2010	100,00

Γ. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ./2017 φορολογικού έτους 2017	500,00

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

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

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.