



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη **18/05/2018**

Αριθμός απόφασης: **981**

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**....., με έδρα την πόλη της, στο....., Τ.Κ.....κατά των: α) με αριθ./2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, β) με αριθ./2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, γ) με αριθ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 και δ) με αριθ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής

περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. 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 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017, **ύψους 1.317,94€** (2.635,87€ Χ50%), λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών από τη λήψη ενός(1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, άνω των 880,00€, αξίας 26.700,00€ πλέον ΦΠΑ(19%) 5.073,00€, το οποίο είναι μερικώς εικονικό κατά το ποσό των **13.873,00€** πλέον ΦΠΑ(19%), **2.635,87€**, εκδόσεως της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ.....

-Με την αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017, **ύψους 97.107,20€** (194.214,39€ Χ50%), λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων :α) δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880,00€ έκαστο, αξίας 1.337.732,66€ πλέον ΦΠΑ(19%) 254.169,23€, τα οποία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία των **951.000,00€** πλέον ΦΠΑ(19%) **180.690,00€**, εκδόσεως της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ και β) έξι(6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880,00€ έκαστο, αξίας 103.026,10€ πλέον ΦΠΑ(19%)19.574,96€, τα οποία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία των **71.181,00€** πλέον ΦΠΑ(19%) **13.524,39€**, εκδόσεως της εταιρείας «..... », με ΑΦΜ

-Με την αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επαναπροσδιορίστηκε το ποσό ΦΠΑ προς έκπτωση από 1.091.289,07€ σε **1.088.653,20€**, λόγω λήψης, των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την αριθ. **805/100/28-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επαναπροσδιορίστηκε το ποσό

ΦΠΑ προς έκπτωση από το 1.796.040,03€ σε **1.565.221,06€**, λόγω λήψης, των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου στη φορολογία του Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000),δυνάμει της με αριθ. 673/0/27-11-2017 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. πρωτ. 6947/18-11-2013 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, του Σ.Δ.Ο.Ε-Ε.Δ.Ε.Υ....., που συντάχθηκε δυνάμει των υπ' αριθ. /2012 και ... /2012 εντολών επεξεργασίας, και από την οποία προκύπτουν οι ακόλουθες παραβάσεις για την προσφεύγουσα:

α) Στη χρήση 2006 αποδέχθηκε ένα(1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, άνω των 880,00€, αξίας 26.700,00€ πλέον ΦΠΑ(19%) 5.073,00€, μερικώς εικονικό κατά το ποσό των **13.873,00€** πλέον ΦΠΑ(19%), **2.635,87€**, εκδόσεως της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ **β)**στη χρήση 2007 αποδέχθηκε συνολικά δέκα εννιά(19) εικονικά φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά, άνω των 880,00€ έκαστο:

β1) δέκα τρία(13) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 1.337.732,66€ πλέον ΦΠΑ(19%) 254.169,23€, τα οποία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία των **951.000,00€** πλέον ΦΠΑ(19%) **180.690,00€**, εκδόσεως της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ....., και

β2) έξι(6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, αξίας 103.026,10€ πλέον ΦΠΑ(19%)19.574,96€, τα οποία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία των **71.181,00€** πλέον ΦΠΑ(19%) **13.524,39€**, εκδόσεως της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2006 και 2007 από τη Δ.Ο.Υ.και συντάχθηκαν οι από /2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ(Ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ(άρθρου 79 Ν.4472/2017). Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα από το με αριθ. πρωτ. /2018 (εισερχ. Δ.Ε.Δ Ε.Ι ΕΜΠ) έγγραφο της Δ.Ο.Υ., σε συνέχεια του υπ' αριθ. /2018 Δ.Ε.Δ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ/2018, εγγράφου μας, η Δ.Ο.Υ....., εξέδωσε για τις ως άνω παραβάσεις τις σχετικές αποφάσεις προστίμων (ΑΕΠ ... /2013 και ... /2013), κατόπιν της από.... /2013 έκθεσης ΚΒΣ, που διαβίβασε το Σ.Δ.Ο.Ε-Ε.Δ.Ε.Υ.που διενήργησε το σχετικό έλεγχο. Επιπλέον από την ίδια αλληλογραφία αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα για τις επίμαχες χρήσεις, 2006 και 2007 **δεν περαίωσε.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ.προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Η φορολογική αρχή βασίστηκε μόνο στον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε-Ε.Δ.Ε.Υ.

2.Σύμφωνα με την υπ'αριθ. πρωτ. .../2016 Πορισματική έκθεση Διενέργειας Οικονομικού- Διοικητικού ελέγχου, που πραγματοποιήθηκε από την αρμόδια Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων και Επιθεώρησης του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, που αφορούσε την επένδυση της προσφεύγουσας, στην οποία συμπεριλήφθησαν και τα επίμαχα τιμολόγια, με την αριθ./2004, διαπιστώθηκε ότι:

α)η εν λόγω επένδυση υπάχθηκε στο Μέτρο 2.1(επενδύσεις στη μεταποίηση και εμπορία γεωργικών προϊόντων) για τη χορήγηση της κρατικής ενίσχυσης βάσει της με αριθ. .../2004 απόφασης.

β) Με την υπ'αριθ./2010 Απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, πιστοποιήθηκε και η ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου για το οποίο η συνολική χορηγηθείσα δημόσια δαπάνη ανήλθε στο ποσό των 4.830.352,44€.

γ) Οι επιστροφές χρημάτων από τους προμηθευτές αφορούσαν προκαταβολές ποσών πριν την έκδοση των επιταγών για την εξόφληση των τιμολογίων της επένδυσης, η πρακτική δε αυτή, εφαρμόστηκε για την γρήγορη εκτέλεση των έργων και όχι για άλλο σκοπό.

3)Η φορολογική αρχή που βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, δεν το απέδειξε.

4) Πενταετής παραγραφή των χρήσεων 2006 και 2007.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραγραφής, και μη νόμιμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ λόγω παραγραφής:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **49 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο **19 παρ 18 Ν. 3091/2002 ορίζεται ότι:** «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. **102/2001** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν

περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1125/25-11-2004, του Υπουργείου Οικονομικών της Δ/σης Ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι:

«....Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο **δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου** (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) **η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω).** Κατά συνέπεια εν προκειμένω, **μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις** (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

8Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017** Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

. **Επειδή** περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, για τις επίμαχες χρήσεις 1/1-31/12/2006 και 1/1-31/12/2007 έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα, εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών). Συγκεκριμένα υποβλήθηκαν: Στη χρήση 2006 η με αριθ. **5606/16-5-2007** αρχική εκκαθαριστική και οι τροποποιητικές, 6001/2-10-2007, 5302/19-5-2009 και 5464/18-5-2010. Στη χρήση 2007, η με αριθμό **5344/ 06-05-2008** αρχική εκκαθαριστική και οι τροποποιητικές 5303/19-05-2009 και 5465/18-05-2010.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από το υπ' αριθμόν/17-5-2018(εισερχ. Δ.Ε.Δ Ε.Ι ΕΜΠ) έγγραφο της Δ.Ο.Υ....., σε συνέχεια του

υπ' αριθ. .../2108 Δ.Ε.Δ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ/2018, δικού μας εγγράφου, αναφέρεται ότι: α) οι **χρήσεις 2006 και 2007 δεν περαιώθηκαν** και β) έχουν εκδοθεί τα σχετικά πρόστιμα που αφορούν τη λήψη των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οικεία έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε-Ε.Δ.Ε.Υ....., με την ΑΕΠ .../2013 για τη χρήση 2006 και με την ΑΕΠ .../2013 για τη χρήση 2007.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. .../2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε-Ε.Δ.Ε..... με το οποίο διαβιβάστηκε η από .../2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, και η/2013 έκθεση ΚΒΣ, με τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα, αποδέχθηκε τα προαναφερθέντα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2006 και 2007, περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στις 18/11/2013, ήτοι:

α) για τη χρήση 2006, περιήλθε σε γνώση της Φορολογικής Αρχής, μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής πενταετούς παραγραφής, αποτελεί καταρχάς συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1997 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994. Όπως προκύπτει όμως από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, **στοιχείο, που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000 και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, έτους 2006.** Επιπλέον, εφόσον για το πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, περί επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000), ομοίως το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, έχει παραγραφεί κατά την 31/12/2012, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2007, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές, και

β) για δε τη χρήση 2007, το ως άνω πληροφοριακό δελτίο, περιήλθε σε γνώση της Φορολογικής Αρχής, **εντός της πενταετίας**, και εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής. **Επειδή** όμως, για την επίμαχη παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων χρήσης 2007, εκδόθηκε το σχετικό πρόστιμο (ΑΕΠ .../22-11-2013) και κοινοποιήθηκε στις 28/11/2013 (όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ.18 Ν.3091/2002, και η παραγραφή της επίμαχης χρήσης παρατείνεται για επιπλέον δύο ακόμη έτη, πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις, δηλαδή μέχρι και τις **31/12/2015**. Ομοίως, για το πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, περί επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για εικονικά φορολογικά στοιχεία εφόσον, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμα Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007, έχει παραγραφεί κατά την 31/12/2015, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2007, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση χρήσεις, γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία«.....», με **ΑΦΜ.....**, και την **ακύρωση των** α) με αριθ. .../-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, β) με αριθ.-/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, γ) με αριθ...../ 2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 και δ) με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., **λόγω παραγραφής**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 ν. 4472/2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2006	1.317,94€	0,00
Υπ'αρ. .../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2007	97.107,20€	0,00

Β. Ως προς το Φ.Π.Α.

- **Η Υπ.´αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006:**

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης €)
Αξία φορολογητέων εκροών	2.797.135,35	2.797.135,35

ΦΠΑ εκροών	298.191,99	298.191,99
Αξία φορολογητέων εισροών	6.687.964,60	6.701.837,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.386.845,19	1.389.481,06
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.088.653,20	1.091.289,07
Ποσό για έκπτωση	1.088.653,20	1.091.289,07

- Η Υπ. άριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007:

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης €)
Αξία φορολογητέων εκροών	11.371.101,46	11.371.101,46
ΦΠΑ εκροών	1.218.357,96	1.218.357,96
Αξία φορολογητέων εισροών	10.133.870,24	11.157.051,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.783.579,02	3.014.397,99
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.565.221,06	1.796.040,03
Ποσό για έκπτωση	1.565.221,06	1.796.040,03

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του 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 με υποχρέωση.