



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 27/04/2018

Αριθμός απόφασης: 835

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 εταιρείας «.....» – **Α.Φ.Μ....., η οποία προήλθε από την συγχώνευση των εταιρειών «.....», με ΑΦΜ ... και «.....» με ΑΦΜ....., την 31/12/2012 δυνάμει του Ν.1297/1972, νομίμως εκπροσωπούμενης,, με κύρια δραστηριότητα τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων και μη, στη, επί της οδού-Τ.Κ.... κατά:**

α) της με αριθμό ../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012(διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011)

β) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και

γ) της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, 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 από ../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 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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 οικ. έτους 2012(διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011) της Δ.Ο.Υ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 999,89 € πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.199,87 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.199,76€.

-Με την υπ' αριθμ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της Δ.Ο.Υ.... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.147,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.376,23€ ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.523,24€.

-Με την υπ' αριθμ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της Δ.Ο.Υ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.722,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας φορολογικού ελέγχου στη χρήση 2011, από τη Δ.Ο.Υ ..., δυνάμει της υπ' αριθμ./2016 σχετικής εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ....., με διακριτικό τίτλο «.....», η οποία όπως προαναφέρθηκε συγχωνεύτηκε με την «.....» με ΑΦΜ και στις 31/12/2012 προέκυψε η ανώνυμη εταιρεία «..... **ΑΕ» με Α.Φ.Μ.**

Βάσει της ανωτέρω εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011- 31/12/2011, από τη Δ.Ο.Υ και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παρατυπίες ανά φορολογία:

1. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΠΔ 186/1992)

1) Ανακριβής υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών συνολικής αξίας άνω των 14.673,00€, κατά παράβαση του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' Ν.4337/2015, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 600,00€ (ήτοι 600Χ3/3).

2) Μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, στη στήλη των εξόδων το Τ-ΔΑ ../2011, καθαρής αξίας 4.524,60 € πλέον Φ.Π.Α 1.040,65€, εκδόσεως της «.....» –ΕΜΠΟΡΙΟ με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση του αρθρ.6, του αρθρ.17 παρ.1 σε συνδυασμό με το αρθρ 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις της περ.δ'της & 8 του άρθρου 5 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' Ν.4337/2015, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 200,00€.

3) Μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, στη στήλη των εξόδων το Τ.Π.Υ. ../2011, καθαρής αξίας 4.024,00€ πλέον Φ.Π.Α 926,00€, το οποίο εκδόθηκε από την- Α.Φ.Μ., κατά παράβαση του αρθρ.6, του αρθρ.17 παρ.1 σε συνδυασμό με το αρθρ.2 παρ. 1 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις της περ.δ'της & 8 του άρθρου 5 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' Ν.4337/2015, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 200,00€.

4) Καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, στη στήλη των εξόδων, Τιμολόγιο καθαρής αξίας 1.805,00 € πλέον Φ.Π.Α 415,15 € για το οποίο δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο κατά παράβαση του αρθρ.6, του αρθρ.18 παρ. 2 σε συνδυασμό με το αρθρ.2 παρ. 1 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις της & 10 περ.β'άρθρου 5 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' Ν.4337/2015, επιβλήθηκε πρόστιμο 722,00€(ήτοι 1.805,00 χ 40%).

Κατόπιν των ανωτέρω, βάσει της από.... /2017 συνταχθείσας έκθεσης ΚΒΣ, επιβλήθηκε στη προσφεύγουσα συνολικό πρόστιμο 1.722,00€, με την υπ' αριθ. ../.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2011.

2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Σύμφωνα με την από... /2017 συνταχθείσα έκθεση φόρου εισοδήματος, στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές, οι δαπάνες, συνολικής καθαρής αξίας,

4.987,00€, που δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προέκυψαν από τις ακόλουθες διαπιστωθείσες παρατυπίες της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου:

1)Την καταχώρηση δύο(2) φορές, στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων -Εξόδων, στη στήλη των εξόδων, του Τ-ΔΑ/2011 καθαρής αξίας 1.805,00 € πλέον Φ.Π.Α 415,15€, το οποίο εκδόθηκε από τηνΑ.Φ.Μ.

2)Την Καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων στη στήλη των εξόδων του τιμολόγιου Νο..... /2011 αξίας 1.178,00 € πλέον Φ.Π.Α 270,94 € το οποίο εξέδωσε η επιχείρηση— Α.Φ.Μ..... προς άλλο λήπτη, ήτοι στην επιχείρηση, «.....» — — ΑΦΜ

3)Την Καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων στη στήλη των εξόδων του τιμολόγιου Νο .../011 αξίας 2.004,00 € πλέον Φ.Π.Α 460,92€ το οποίο εξέδωσε η επιχείρηση «», —.....— — Α.Φ.Μ. προς άλλο λήπτη, ήτοι στην επιχείρηση «.....»— ΑΦΜ

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία επαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των προαναφερόμενων λογιστικών διαφορών.

3. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Από τον έλεγχο στο ΦΠΑ και βάσει της από 01/11/2017 συνταχθείσας σχετικής έκθεσης, καταλογίστηκε ο ΦΠΑ(23%), συνολικού ποσού 1.147,01€ που αντιστοιχεί στις αξίες των προαναφερόμενων τιμολόγιων, συνολικής καθαρής αξίας 4.987,00€, τα οποία προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

A. Εκ παραδρομής, οι δύο προμηθευτές, «.....» και «.....», εξέδωσαν αντίστοιχα, δυο τιμολόγια, τα υπ' αριθ. ../2011 και ../2011, αντί στο όνομα της προσφεύγουσας(.....), σε λάθος επωνυμία (.....), τα οποία καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων –εξόδων χωρίς να διορθωθούν και από τις δύο πλευρές.

B. Όσον αφορά τα δυο τιμολόγια, τα υπ' αριθ. ../2011 και ../2012, τα οποία δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων –εξόδων παρέπεσαν και δεν έφτασαν ποτέ στο λογιστήριο.

Εν κατακλείδι δεν υπήρχε καμία σκοπιμότητα για τα λάθη και τις παραλείψεις της, τα οποία έγιναν από παραδρομή και από την μη δέουσα επιμέλεια, καθότι από αυτές τις παρατυπίες, τελικά αυτή ζημιώθηκε και ωφελήθηκε μόνο το Δημόσιο, διότι: Από τη μη καταχώρηση των ανωτέρω δυο τιμολογίων δαπανών, τα καθαρά κέρδη της, προσδιορίστηκαν αυξημένα κατά την συνολική τους αξία, δηλαδή κατά 8.548,60€(4.524,60 + 4.024,00€) και ο αντίστοιχος ΦΠΑ των δαπανών, ποσού 1.966,65€, απωλέστηκε. Επίσης από την καταχώρηση του υπ' αριθ. 3/14-4-2011 πιστωτικού τιμολογίου στη στήλη των εξόδων, αύξησε τα καθαρά κέρδη κατά την αξία του τιμολογίου (1.475,00€) και απώλεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ 339,25€. Τελικώς από αυτές τις παραλείψεις πλήρωσε φόρο για επιπλέον καθαρά κέρδη, συνολικά, 10.023,60€ και απέδωσε περισσότερο ΦΠΑ, κατά 2.305,90€.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του Ν. 186/92 ορίζεται ότι :

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, 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, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν. 186/92, το οποίο, το εδάφιο 2 τροποποιήθηκε με την παρ.25 άρθρου 19 Ν.3842/2010,(ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), και ισχύει κατά την 31/12/2011, ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

"Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3943/2011, και ισχύει από 31/3/2011 και μετά, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι:

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο

που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 300 (τριακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 400 (τετρακόσια) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α)

β)

γ)

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α)

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι:

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

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, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 31 του Ν2238/1994. Η επιχειρηματική δαπάνη για να αναγνωριστεί πρέπει να είναι πραγματική(όχι εικονική ή πλασματική ή διπλά καταχωρημένη), παραγωγική, να προβλέπεται από διάταξη του νόμου(άρθρο 31 Ν.2238/94 ΚΦΕ), βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και δη φορολογητέου εισοδήματος(όχι απαλλασσόμενου), να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, άλλως προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη.(Δαπάνες επιχειρήσεων -Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«...1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος....»

Επειδή, η επιβολή του προστίμου δεν βρίσκεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής **αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια**, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των οριζόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών **δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση** και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου, και μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική Αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣτΕ 2266/95, ΣτΕ 3333/95).

Με άλλα λόγια, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για το φορολογούμενο, που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, **εκτός αν** αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 1295/99). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., η φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων. Ο φορολογούμενος μπορεί είτε προσκομίζοντας αποδεικτικά μέσα πιο πειστικά, είτε αποδεικνύοντας γεγονότα προς έμμεση ανταπόδειξη της αναλήθειας του αποδεικτικού ισχυρισμού να κλονίσει την πειστικότητα των αποδείξεων που επικαλείται και προσκομίζει ο φέρων το βάρος απόδειξης, ήτοι η ελέγχουσα αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθ. 4 του Συντάγματος «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.»

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης της φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλει στην συμμετοχή –συνεισφορά- χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (άρθ. 5 παρ.1 του Συντάγματος). Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 106

του Συντάγματος ορίζεται ότι :“Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας”.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

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.

[...]

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 των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«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.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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 της υπ' αριθ. .../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται ως επιεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθ. .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ έτους 2012 (χρήσης 1/1-31/12/20101:

Διαφορά Φόρου: **999,89€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ))	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(52 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=37,96 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	1.199,87€	499,95€	379,56€	879,51€	879,51€

- Η υπ' αριθ. .../2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/ 2011, επιλέγεται ως επιεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011:

Διαφορά Φόρου: **1.147,01€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ))	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(52 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=37,96 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	1.376,23€	573,51€	435,40€	1.008,91€	1.008,91€

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «.....» – **Α.Φ.Μ.**, η οποία προήλθε από την συγχώνευση των εταιρειών «.....», με ΑΦΜ..... και «.....» με ΑΦΜ....., την 31/12/2012 δυνάμει του Ν.Δ.1297/72, νομίμως εκπροσωπούμενης και την **επικύρωση των παρακάτω πράξεων:**

1) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, και την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

2) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, και την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

3) της με αριθμό/2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2011

Α). ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	: 999,89	: 999,89
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	1.199,87	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	499,95
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	379,56
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.199,76	1.879,40

Β). Φ.Π.Α

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
ΦΠΑ	1.147,01	1.147,01
Πρόσθετος Φόρος λόγω μη	1.376,23	0,00

υποβολής δήλωσης (120%)		
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	0,00	573,51
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	435,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.523,24	2.155,92

Γ). ΚΒΣ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 7 παρ.3 ν.4337/2015	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	1.722,00	1.722,00

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.