



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-06-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1239

**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.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. 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 1064/2017 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 κατάθεσης2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην ... επί της οδού, κατά της με αριθμ. ..., .../....2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στις με αριθ. πρωτ. .../....-2016 και .../....-2016 αιτήσεις ανάκλησης δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε., Ε.Ε. οικονομικών ετών 2013 (χρήση 2012), και 2014 (χρήση 2013) και των φορολογικών ετών 2014 (χρήση 2014) και 2015 (χρήση 2015) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ««.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με την αρ. πρωτ.-2016 αίτησή της προς την Δ.Ο.Υ. ..., αιτήθηκε την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) με την οποία μετέφερε εφάπαξ το δικαίωμα έκπτωσης της ζημίας ύψους 1.225.081,95 ευρώ που προήλθε στο ίδιο έτος, από την συμμετοχή της στο πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του Ελληνικού δημοσίου, στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους {PSI - Ν. 4050/2012}, καθώς και των τροποποιητικών δηλώσεων για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, μεταφέροντας την ως άνω ζημία χρήσης 2012 στα επόμενα έτη.

Οι τροποποιητικές αυτές δηλώσεις, κατατέθηκαν κατόπιν της με αριθμ. ΕΞ/17.11.2016 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς {ζημίας} που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού δημοσίου, στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ανωτέρω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι «οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 ρυθμίζουν αποκλειστικά τον χρόνο έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του νόμου αυτού (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κλπ) από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, και όχι τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας, η οποία ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για την έκπτωση των δαπανών. Επομένως, οι προσωπικές εταιρείες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, δεν έχουν δυνατότητα με βάση της προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994».

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή με την/...-2017, απάντησή της, απέρριψε αφενός, το αίτημα της προσφεύγουσας, περί αναγνώρισης της ζημίας που προέκυψε από την ανταλλαγή των ανωτέρω ομολόγων, με την αιτιολογία ότι αυτή θα έπρεπε να δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικείου

οικονομικού έτους που προέκυψε, και αφετέρου, το αίτημα για επιστροφή φόρου ή συμψηφισμού, με την αιτιολογία ότι έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για οποιαδήποτε εκ των ανωτέρω αξιώσεων, αφού η τροποποιητική δήλωση είναι εκπρόθεσμη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμ. πρωτ./....-17 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και την αποδοχή των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ε.Ε. των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015, καθώς και την επιστροφή φόρου, άλλως, συμψηφισμού τυχόν προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη και στερείται, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται, της απαραίτητης αιτιολογίας.

2. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα απέρριψε τις τροποποιητικές δηλώσεις της εταιρείας, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 61 του ν. 2238/1994.

3. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα απέρριψε, τόσο την τροποποιητική δήλωση της εταιρείας για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), με την οποία μετέφερε εφάπαξ το δικαίωμα έκπτωσης της ζημίας που προήλθε από την συμμετοχή της στο πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, όσο και τις τροποποιητικές δηλώσεις του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015, με τις οποίες μετέφερε την ως άνω ζημία στα επόμενα έτη, με την αιτιολογία ότι δεν κατατέθηκε εντός του οικείου οικονομικού έτους, παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα τελούσε όλο το χρονικό διάστημα σε καταφανή πραγματική και νομική πλάνη αναφορικά με τις διατάξεις με τις οποίες έπρεπε να εφαρμόσει, για να καταχωρήσει την συγκεκριμένη ζημία στα λογιστικά της βιβλία.

4. Εσφαλμένα η Διοίκηση έκρινε ως εκπρόθεσμη την τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2013, και εν συνεχεία, έκρινε ότι σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 έχει παραγραφεί η απαίτηση της για επιστροφή φόρου, διότι δήθεν έχει συμπληρωθεί τριετία από την ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης.

5. Η αίτηση αναγνώρισης συμψηφισμού ή επιστροφής φόρου της εταιρείας είναι εμπρόθεσμη και για το λόγο ότι η τριετής παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994, αναβίωσε δυνάμει της με αριθμ. .../0/...-2015 κοινοποιηθείσας, από .../2015, εντολής για διενέργεια ελέγχου των χρήσεων 2012 και 2013.

6. Η προσβαλλόμενη έχει εκδοθεί κατά παράβαση των αρχών, της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοικήσεως, αλλά και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή εν προκειμένω, στην με αριθμ./-17 προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής εμπεριέχεται ειδική και όχι γενική και αόριστη αιτιολογία, καθώς αυτή περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. Συγκεκριμένα, η αρνητική απάντηση της φορολογικής αρχής, αναφέρει ότι, η εφάπαξ έκπτωση της ζημιάς που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων στα πλαίσια συμμετοχής προγράμματος αναδιάταξης του ελληνικού χρέους, και η οποία δηλώθηκε με την τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), δεν γίνεται δεκτή, καθότι, αυτή δεν δηλώθηκε εντός του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, και κατ'επέκταση δεν έγινε δεκτή η μεταφορά της ζημιάς χρήσης 2012 στα επόμενα έτη 2013 και 2014.

Συνεπώς, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν παραπάνω, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας και ως εκ τούτου ο προσβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναφέρουμε τα εξής :

Επειδή με το δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής μεταξύ άλλων προβάλλονται και τα παρακάτω ζητήματα :

α) της μη αναγνώρισης της ζημιάς που προέκυψε από την συμμετοχή της στο πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, και κατ'επέκταση της μεταφοράς της στα επόμενα έτη,

β) της μη παραγραφής της αξίωσης προς επιστροφή, του προκύψαντος φόρου από την υποβολή της από/2016 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος Ε.Ε. οικονομικού έτους 2013,

γ) της αναβίωσης του δικαιώματος συμψηφισμού ή επιστροφής φόρου της εταιρείας, δυνάμει της με αριθμ./0/2015 εντολής ελέγχου για τις χρήσεις 2012 και 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) ορίζεται ότι : «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.

Ο φόρος αυτού του νόμου, τα Πρόστιμα και οι Πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. ...

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.....»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ίδιου ως άνω νόμου 2238/1994, ορίζεται ότι : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο 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:

α) ..., β) ..., γ) ..., δ), ε) ..., στ), ζ),

η) Της ζημιάς που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημιάς αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.»

Επειδή, με την αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2016, η οποία εκδόθηκε κατόπιν σχετικών ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί για τη Φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημιάς) που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, ορίζεται ότι :

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τον ν.4172/2013, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του ίδιου ως άνω νόμου, οι οποίες προστέθηκαν με την περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 3 του ν.4046/2012 και αντικαταστάθηκαν στη συνέχεια με την παρ. 15 του άρθρου 9 του ν.4110/2013, ορίζεται ότι η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμηση τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό κατά τις διατάξεις του άρθρου 38, λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

3. Όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1134/6.6.2013 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013, η έκπτωση σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις της χρεωστικής διαφοράς που προκύπτει από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, αφορά μόνο τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), ήτοι ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμούς, κ.λπ. Σκοπός δε της ρύθμισης αυτής ήταν, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του ν.4046/2012, η αποφυγή της υπέρμετρης φορολογικής επιβάρυνσης των τραπεζών, ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ασφαλιστικών ταμείων και λοιπών νομικών προσώπων.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ρυθμίζουν αποκλειστικά τον χρόνο έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του νόμου αυτού (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κ.λπ.) από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, και όχι τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας, η οποία ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για την έκπτωση των δαπανών. Επομένως, οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, δεν έχουν τη δυνατότητα με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση μέσα στην οποία

πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Για τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία και για την αποφυγή περιπτώσεων διπλής έκπτωσης, κατά τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται υπόψη η αξία κτήσης μετά την αποτίμησή τους, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία, είτε έχει συμψηφισθεί με κέρδη από πώληση μετοχών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, ή έχει μεταφερθεί σε χρέωση ειδικού λογαριασμού προκειμένου να συμψηφισθεί με μελλοντικά κέρδη από την ίδια αιτία. Σε περίπτωση που η ζημία αυτή δεν έχει συμψηφισθεί με αποθεματικό κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, λαμβάνεται υπόψη το αρχικό κόστος απόκτησης.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του νόμου 2238/1994, ορίζεται ότι : «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση

Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1088/2016 έχει διευκρινιστεί ότι για τις ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1-1-2014 έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά το χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι, των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «1.Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει

θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, ακολούθως

, με την ΠΟΛ. 1114/22-7-2016 απόφαση έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. με την οποία διευκρινίστηκαν θέματα, όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. Ειδικότερα με την ανωτέρω γνωμοδότηση διευκρινίστηκε ότι :

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ)»

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε στις .../2016, στη Δ.Ο.Υ., τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2013, μεταφέροντας εφάπαξ τη ζημιά που

προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων, καθώς και τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2014, φορολογικών ετών 2014 και 2015, μεταφέροντας την ζημιά στα επόμενα έτη. Επειδή όμως η ανακλητική- τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2013, υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, μετά δηλαδή το τέλος του οικείου οικονομικού έτους (31/12/2013), δεν αναγνωρίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή, αφενός το δικαίωμα έκπτωσης της ζημιάς στο οικείο έτος και στα επόμενα έτη και αφετέρου, το δικαίωμα προς επιστροφή φόρου που δημιουργήθηκε κατά το οικονομικό έτος 2013.

Επειδή περαιτέρω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δυνάμει της με αριθμ. .../...-2015 εντολής η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την ...-2015, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013), για τα αποτελέσματα του οποίου ασκήθηκε αρχικά η με αριθμ./..2015 ενδικοφανής προσφυγή και μετέπειτα η με αριθμ. .../...-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Συνεπώς κατ' ακολουθία των ανωτέρω και υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), δεν είναι δυνατή σε καμία περίπτωση η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013, για την εφάπαξ έκπτωση της ζημιάς ύψους 1.225.081,95 €, που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του ελληνικού δημοσίου στο πλαίσιο προγράμματος συμμετοχής της εταιρείας στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, και κατ' επέκταση για την μεταφορά ζημιάς στα επόμενα έτη 2013, 2014 και 2015 με την υποβολή αντίστοιχων δηλώσεων, δεδομένου ότι όχι μόνο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 2012 και 2013, αλλά και του γεγονότος ότι ο ανωτέρω έλεγχος έχει περατωθεί στις 18/11/2015, με την υπογραφή της οικείας έκθεσης και των καταλογιστικών πράξεων από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ...), και όσα περί του αντιθέτου προβάλλονται από αυτήν, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα

διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. .../...**2017** ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ««.....» **με ΑΦΜ**, κατά της με αριθμ. πρωτ., .../.../...**2017** αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. ..., στην με αριθμ. πρωτ. .../...-**2016** αίτηση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και στην με αριθμ. .../...-**12-2016** αίτηση επιστροφής φόρου, άλλως συμψηφισμού τυχόν προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.