



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη: 22-03-2017

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθ. Απόφασης: 814

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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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 κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών που εκπροσωπείται νόμιμα με **Α.Φ.Μ.**, και εδρεύει στη επί της οδού και αντικείμενο εργασιών, Υπηρεσίες συσκευασίας και αποθήκευσης αγροτικών προϊόντων, κατά των : α) αριθμ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, β) αριθμ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, γ) αριθμ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, δ) αριθ./....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001, ε) αριθ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, στ) αριθ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, ζ) αριθ./.....-2016 απόφασης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2000, η) αριθ./...-2016 απόφασης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2001, θ) αριθ./.....-2016 απόφασης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2002, ι) αριθ./....-2016 απόφασης επιβολής προστίμου ΦΜΑΠ για τη χρήση 2000, κ) αριθ./.....-2016 απόφασης επιβολής προστίμου ΦΜΑΠ για τη χρήση 2001, λ) αριθ./.....-2016 απόφασης επιβολής προστίμου ΦΜΑΠ για τη χρήση 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία-2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. Ενδικοφανούς Προσφυγής της Ένωσης **Αγροτικών Συνεταιρισμών**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, κύριος φόρος ποσού 5.697,49 €, και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 6.836,99 € ,

β) Με την αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, κύριος φόρος ποσού 2.536,44 €, και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 3.043,73 € ,

γ) Με την αριθμ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, κύριος φόρος ποσού 1.963,03 €, και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 2.360,44 €,

δ) Με την αριθ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, κύριος φόρος ποσού 4.357,36 €, και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.228,84 €,

ε) Με την αριθ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, κύριος φόρος ποσού 4.083,33 €, και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 4.900,00 €,

στ) Με την αριθ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, κύριος φόρος ποσού 2.572,42 €, και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 3.086,90 €,

ζ) Με την αριθ./-2016 απόφαση επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2000, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, πρόστιμο ύψους 2.346,00 €,

η) Με την αριθ./-2016 απόφαση επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2001, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, πρόστιμο ύψους 2.346,00 €,

θ) Με την αριθ./-2016 απόφαση επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, πρόστιμο ύψους 2.346,00 €,

ι) Με την αριθ./-2016 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΑΠ για τη χρήση 2000, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, πρόστιμο 176,00 €,

κ) Με την αριθ./-2016 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΑΠ για τη χρήση 2001, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, πρόστιμο 180,00 €,

λ) Με την αριθ./-2016 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΑΠ για τη χρήση 2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, πρόστιμο 180,00 €,

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α ... ΕΞ 2013/30-4-2013 εγγράφου της Γεν. Δ/σης Φορολογικών ελέγχων του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Διενέργεια τακτικών φορολογικών ελέγχων» (σχετικό το ΓΕΔΔ.Φ534/2011/7761/18-4-2013 έγγραφο του Γεν. Επιθ/τη Δημόσιας Διοίκησης). Αντικείμενο του ελέγχου ήταν ο τακτικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1072/2011 και ΠΟΛ. 1162/2011, για τις ανέλεγκτες χρήσεις των ετών 2000 έως 2009, στην νομική οντότητα με την επωνυμία «ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ» με ΑΦΜ Ο ελεγχόμενος συνεταιρισμός Α.Σ. απορροφήθηκε λόγω συγχώνευσης με τα άρθρα 19 του ν. 4015/2011, 21 του ν. 2810/2000, και τον ν. 2190/1920, από την ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ με

ΑΦΜ, με βάση τον ισολογισμό μετασχηματισμού της 31/12/2012. Λόγω μη ορθής τήρησης των προβλεπόμενων λογιστικών βιβλίων και επειδή προσκομίστηκε στον έλεγχο μόνο ένα φάκελος με παραστατικά εξόδων, ετών 2000-2008, διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005. Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε, ότι ο Αγροτικός Συνεταιρισμός, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2000-2009, α) δεν καταχώρισε στο Γενικό Ημερολόγιο τις οικονομικές πράξεις, συνεπώς δεν τήρησε το Γενικό Ημερολόγιο και το Γενικό Καθολικό, Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών καθολικών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 24 παρ. 1, 17 παρ. 2 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, β) Δεν ενημέρωσε το βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών με τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία (αποθέματα) τόσο κατά είδος, όσο και κατά αξία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 27 παρ. 3, 17 παρ. 7 και 8 και 28 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, γ) δεν υπέβαλε ισοζύγια του άρθρου 20 παρ. 6 του Π.Δ. 186/1992, κατά παράβαση του άρθρου 2 παρ. 1 και 20 παρ. 6 του ως άνω Προεδρικού Διατάγματος. Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις επηρέασαν σημαντικά το κύρος των βιβλίων του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, καθόσον κατέστησαν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων τόσο ως προς την ποσότητα που διακινήθηκε όσο και ως προς την αξία, με απώτερη συνέπεια την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Συνεπώς, τα βιβλία του νομικού προσώπου κρίθηκαν ανεπαρκή για τις χρήσεις 2000-2006, και ανακριβή για τις χρήσεις 2007-2009, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992. Τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα, στη φορολογία εισοδήματος, προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Στη φορολογία Φ.Π.Α. τα μεν, ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 οι δε, φορολογητέες εισροές, σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία (αγορών – δαπανών) για τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο και βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία (αθεώρητο αναλυτικό καθολικό). Όσον αφορά τον έλεγχο Φ.Μ.Α.Π. υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 1/1/2001, 1/1/2002, 1/1/2003, 1/1/2004, 1/1/2005, 1/1/2006 και 1/1/2007, και επειδή δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2016 ενδικοφανή προσφυγή το προσφεύγον νομικό πρόσωπο ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη
2. Τυπικές ελλείψεις των προσβαλλόμενων πράξεων και της επίμαχης έκθεσης ελέγχου
3. Παραβίαση του άρθρου 4 του ν. 3610/2007

4. Εσφαλμένη εφαρμογή του φορολογικού νόμου - Παραγραφή

5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος στην περιουσία και σε αποτελεσματική δικαστική προστασία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 2810/2000**, ορίζεται ότι : «1.Δύο ή περισσότερες Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις μπορεί να συγχωνευθούν είτε με τη σύσταση νέας συνεταιριστικής οργάνωσης, στην οποία ενσωματώνονται οι συγχωνευόμενες, είτε με την απορρόφηση μιας ή περισσότερων υφιστάμενων συνεταιριστικών οργάνωσεων από άλλη, η οποία ήδη λειτουργεί.

2. Για τη συγχώνευση απαιτείται:

α) Απόφαση των γενικών συνελεύσεων καθεμίας από τις προς συγχώνευση συνεταιριστικές οργανώσεις, που λαμβάνεται με την εξαιρετική Απαρτία και πλειοψηφία, που ορίζεται στις παραγράφους 3 και 2 των άρθρων 11 και 12, αντίστοιχα, του νόμου αυτού.

β) Δημοσίευση των αποφάσεων της περιπτώσεως α', περιληπτικά, σε μια εφημερίδα του νομού της έδρας των υπό συγχώνευση συνεταιριστικών οργάνωσεων.

γ) Εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων, από επιτροπή εμπειρογνομόνων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτησή τους. Η επιτροπή αυτή εξετάζει τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης και συντάσσει έκθεση προς τις γενικές συνελεύσεις των μελών των προς συγχώνευση οργάνωσεων.

δ) Σύγκληση, μετά από πρόσκληση των διοικητικών συμβουλίων των υπό συγχώνευση συνεταιριστικών οργάνωσεων των μελών τους, σε κοινή γενική συνέλευση....

ε) Έγκριση του καταστατικού κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 του νόμου αυτού.

στ) Καταχώρηση στο βιβλίο μητρώου Αγροτικών Συνεταιρισμών

3. Μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την καταχώρηση της εγκριτικής Απόφασης στο βιβλίο μητρώου, το προσωρινό διοικητικό συμβούλιο συγκαλεί εντός μηνός τα Μέλη της νέας συνεταιριστικής οργάνωσης σε γενική συνέλευση για την εκλογή του διοικητικού συμβουλίου της συνεταιριστικής οργάνωσης.

4. Μέλη, που δεν επιθυμούν τη συγχώνευση, μπορεί να αποχωρήσουν σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού. Η τυχόν υπεραξία, που προκύπτει από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, απαλλάσσεται από κάθε φόρα και τέλος και εγγράφεται σε λογαριασμό του τακτικού αποθεματικού της νέας οργάνωσης.

5. Η συγχώνευση συνεπάγεται, από την ημέρα που συντελείται, την καθολική διαδοχή της νέας συνεταιριστικής οργάνωσης σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των οργανώσεων που συγχωνεύθηκαν. Η νέα συνεταιριστική οργάνωση υποκαθίσταται αυτοδικαίως σε όλα γενικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της συγχωνευθείσας οργάνωσης.

6. Τα Μέλη των οργανώσεων που συγχωνεύθηκαν είναι αυτοδικαίως Μέλη της νέας οργάνωσης με όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που ορίζει το νέο καταστατικό.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **19 του ν. 4015/2011**, ορίζεται ότι : «1. Οι Ενώσεις Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΕΑΣ), οι οποίες έχουν ιδρυθεί και λειτουργούν σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 26, 27 και 28 του ν. 2810/2000, αξιολογούνται και εγγράφονται στο μητρώο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του παρόντος νόμου. 2. Οι ήδη υφιστάμενες ΕΑΣ μετατρέπονται σε ΑΣ με απόφαση των γενικών συνελεύσεων τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, του άρθρου 21 του ν. 2810/2000, καθώς και του κ.ν. 2190/1920 αναλογικώς εφαρμοζομένων.

«3. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού:

α) Οι αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων των ΑΣ, μελών των ΕΑΣ, περί συγχωνεύσεως και των ΕΑΣ περί μετατροπής σε ΑΣ ή ΑΕΣ, λαμβάνονται με την απαρτία της παραγράφου 3 του άρθρου 11 και την πλειοψηφία της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 2810/2000.

Οι ΕΑΣ, οι οποίες έλαβαν απόφαση για τη συγχώνευση- μετατροπή τους, θα πρέπει να ολοκληρώσουν τη διαδικασία τους αυτή μέχρι 30.9.2014, η δε θητεία των οργάνων διοικήσεώς τους λήγει την ημερομηνία αυτή.

β) Η μετατροπή μίας ΕΑΣ σε ΑΣ συντελείται με τη συγχώνευση των πρωτοβαθμίων συνεταιρισμών μελών της, και δημιουργείται ένα νέο νομικό πρόσωπο ο Αγροτικός Συνεταιρισμός (ΑΣ) του νόμου αυτού.

αα) Η γενική συνέλευση της ΕΑΣ εγκρίνει το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης - μετατροπής, το οποίο συντάσσεται από τα Διοικητικά Συμβούλια όλων των συγχωνευόμενων ΑΣ και της ΕΑΣ και περιλαμβάνει τους όρους της συγχώνευσης και την αξία της μερίδας του νέου ΑΣ.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο αριθμός των μελών φυσικών προσώπων των συγχωνευόμενων συνεταιρισμών υπερβαίνει τα τετρακόσια (400) μέλη, η κοινή γενική συνέλευση των μελών των συγχωνευόμενων αγροτικών συνεταιρισμών μπορεί να είναι αντιπροσωπευτική.....

ββ) Πρωτοβάθμιοι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί καθώς και φυσικά πρόσωπα-μέλη των συγχωνευόμενων συνεταιρισμών, που δεν επιθυμούν τη συγχώνευση, μπορούν να αποχωρήσουν. Οι αποχωρούντες λαμβάνουν την αξία της συνεταιρικής τους μερίδας κατά τους όρους του καταστατικού τους.

γγ) Οι ΕΑΣ, που έχουν αρνητική οικονομική θέση και αδυνατούν με την αύξηση του συνεταιριστικού τους κεφαλαίου να αποκτήσουν θετική οικονομική θέση ή να καταστούν οικονομικά βιώσιμες, σύμφωνα με την υποπερίπτωση εε), μπορούν να αποφασίζουν τη λύση τους και θέση τους σε εκκαθάριση, σύμφωνα με τα άρθρα 24 και 25 του ν. 2810/2000.

5. Τα νομικά πρόσωπα των ΑΣ που θα προκύψουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού είναι καθολικοί διάδοχοι των ΑΣ και ΕΑΣ που θα συγχωνευθούν-μετατραπούν, κατά τα ανωτέρω, και τις υποκαθιστούν πλήρως σε κάθε δικαίωμα και υποχρέωση, καθώς και στις εκκρεμείς δίκες τις οποίες συνεχίζουν.

Η διάταξη ισχύει και για τις ΑΕΣ που προέρχονται από τη μετατροπή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή εν προκειμένω, ο ελεγχόμενος συνεταιρισμός Α.Σ. απορροφήθηκε λόγω συγχώνευσης σύμφωνα με τα οριζόμενα άρθρα 19 του ν. 4015/2011, 21 του ν. 2810/2000 και τον ν. 2190/1920, από την «ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ» με ΑΦΜ, με βάση τον ισολογισμό μετασχηματισμού της 31/12/2012. Από τη συγχώνευση αυτή προέκυψε λογιστική ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού και ένα νέο νομικό πρόσωπο ως καθολικός διάδοχος της νέας συνεταιριστικής οργάνωσης.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων που αναφέρθηκαν συνάγεται, ότι η ανωτέρω συγχώνευση δεν ήταν μια υποχρεωτική διαδικασία, αλλά μια συγχώνευση κατόπιν των αποφάσεων των Γενικών Συνελεύσεων των ενδιαφερόμενων, προς συγχώνευση νομικών προσώπων. Συνεπώς η «.... ..», είχε και την ευθύνη να πραγματοποιήσει λογιστικό έλεγχο στα τηρηθέντα βιβλία του συνεταιρισμού Α.Σ., προκειμένου να μην βρεθεί ενώπιον μιας ιδιαίτερης δυσάρεστης κατάστασης. Ως καθολική διάδοχος, λοιπόν, στις υποχρεώσεις του συγχωνευμένου «Α.Σ.», το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, φέρει αμέριστα ευθύνη για την πληρωμή των καταλογιζόμενων

φόρων και προστίμων, αρκούντως και μόνο της συγχώνευσης – μετατροπής, χωρίς να απαιτείται **και ενεργός συμμετοχή του** και ανάμειξη στη δημιουργία των φορολογικών οφειλών και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός περί του αντιθέτου, προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί τυπικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων και εκθέσεων ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Εν προκειμένω, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο επικαλείται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις και εκθέσεις ελέγχου δε φέρουν αριθμό έκδοσης και αριθμό πρωτοκόλλου και συνεπώς τυγχάνουν άκυρες. Ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, δεδομένου ότι τόσο οι προσβαλλόμενες πράξεις όσο και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχουν φέρουν όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις, στοιχεία.

Ως προς το ισχυρισμό περί παραβίασης του άρθρου 4 του ν. 3610/2007

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 ορίζεται ότι : 1. Ο φορολογούμενος, εφόσον επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο, μπορεί να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπροθέσμων δηλώσεων από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Το παραπάνω δικαίωμα ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από της επίδοσης στον φορολογούμενο επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

"2. Στις περιπτώσεις εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου, μειώνονται στο 1/5 και τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997 πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ειδικά σε ό,τι αφορά τα πρόστιμα των άρθρων 5 και 6 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω μείωση ισχύει με την προϋπόθεση ότι η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις έχει δηλωθεί σε όλες τις φορολογίες.

Εφόσον με τις υποβαλλόμενες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις δηλώνεται μέρος της φορολογητέας ύλης που έπρεπε να δηλωθεί, η βάση υπολογισμού των οικείων προστίμων περιορίζεται κατά το μέρος της φορολογητέας ύλης που δηλώθηκε, εφόσον συντρέχει περίπτωση. Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν εφόσον η σχετική πράξη συμβιβασμού του προστίμου και μείωσης αυτού στο 1/5 υπογραφεί εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, προσαυξημένης κατά δύο (2) επιπλέον εργάσιμες για τις Δ.Ο.Υ. ημέρες. Για το σκοπό αυτόν ο φορολογούμενος υποβάλλει στην αρμόδια ελεγκτική αρχή ειδική δήλωση - αναφορά για το είδος της παράβασης που σχετίζεται με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, η οποία αποτελεί δικαιολογητική βάση επιβολής του προστίμου, χωρίς στις περιπτώσεις αυτές να απαιτείται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

3. Σε περίπτωση μη άμεσης καταβολής, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, του 1/5 του βάσει συμβιβασμού προστίμου στο πλαίσιο εφαρμογής των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος και η οικεία πράξη επιβολής του προστίμου δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

4. Επί προστίμων των άρθρων 5 και 6 του ν. 2523/1997 που μειώνονται στο 1/5 στο πλαίσιο εφαρμογής των οριζόμενων στην παράγραφο 2, εφόσον διαπιστώνεται ότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, επιβάλλεται με συμπληρωματική πράξη το υπόλοιπο ποσό του προστίμου που αντιστοιχεί στα 4/5 αυτού, χωρίς στις περιπτώσεις αυτές να εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 περί μείωσης επί συμβιβασμού".

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύναται να καθορίζονται ο τρόπος, οι διαδικασίες, καθώς και οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων.»

Περαιτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 (Α' 258) καταργήθηκαν από 1ης Σεπτεμβρίου 2011, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 3 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και συνεπώς δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στην συγκεκριμένη περίπτωση, ως ευνοϊκότερων διατάξεων, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται το προσφεύγον νομικό πρόσωπο.

Ως προς το ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 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.*

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : *«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το*

τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.”

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, **β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή** γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

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

-Σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν.4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2012.**

-Σύμφωνα με το άρθρο **2 του ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται **μέχρι 31/12/2013.**

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2015**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4337/2016** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής, για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./2013 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος νομικού προσώπου περί παραγεγραμμένης αξίωσης του Δημοσίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος στην περιουσία και σε αποτελεσματική δικαστική προστασία

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, νομολογιακά (ΟΛΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα

στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

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 προέβλεπε 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 Σάκκουλα, 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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016, εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και προστίμου Φ.Μ.Α.Π. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./...2016 ενδικοφανούς προσφυγής της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών με Α.Φ.Μ.:,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Υπ'αρ./-...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (δρχ)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	18.963.659	49.492.257	49.492.257
Αξία φορολογητέων εισροών	24.782.240	24.237.153	24.237.153
Φόρος εκροών	1.529.383	3.991.456	3.991.456
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.736.717	2.050.035	2.050.035
χρεωστικό υπόλοιπο		1.941.421 ή 5.697,49 €	1.941.421 ή 5.697,49 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.207.334		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		6.836,99 €	6.836,99 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		12.534,48 €	12.534,48 €

Υπ'αρ./-...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ(δρχ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	49.544.801	53.005.623	53.005.623
Αξία φορολογητέων εισροών	41.156.972	40.885.425	40.885.425
Φόρος εκροών	3.963.584	4.240.450	4.240.450
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.472.323	3.376.156	3.376.156
χρεωστικό υπόλοιπο		864.294 ή 2.536,44 €	864.294 ή 2.536,44 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	508.739		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		3.043,73 €	3.043,73 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		5.580,17 €	5.580,17 €

Υπ'αρ./-...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ(δρχ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	89.793,62	97.997,12	97.997,12
Αξία φορολογητέων εισροών	93.099,71	73.061,50	73.061,50
Φόρος εκροών	7.299,81	7.966,71	7.966,71
Υπόλοιπο φόρου εισροών	7.746,89	5.999,68	5.999,68
χρεωστικό υπόλοιπο		1.967,03	1.967,03
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.940,07		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		2.360,44	2.360,44
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		4.327,47	4.327,47

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

**Υπ' αρ./....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2000-31/12/2000)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ δρχ.	ΕΛΕΓΧΟΥ δρχ.	ΑΠΟΦΑΣΗΣ δρχ.
Φορολογητέα κέρδη	-204.104	3.711.929	3.711.929
Φόρος		1.484.772	1.484.772
Προκαταβολή φόρου			
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από ακίνητα	18.000	18.000	18.000
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	3.600	3.600	3.600
Διαφορά φόρου		1.484.772 ή 4.357,36 €	1.484.772 ή 4.357,36 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		1.781.726 ή 5.228,84 €	1.781.726 ή 5.228,84 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	21.600	9.586,20 €	9.586,20 €

**Υπ' αρ./....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2001-31/12/2001)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ δρχ.	ΕΛΕΓΧΟΥ δρχ.	ΑΠΟΦΑΣΗΣ δρχ.
Φορολογητέα κέρδη	175.571	3.975.421	3.975.421
Φόρος		1.391.397	1.391.397
Προκαταβολή φόρου			
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από ακίνητα	18.000	18.000	18.000
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	3.600	3.600	3.600
Διαφορά φόρου		1.391.397 ή 4.083,33 €	1.391.397 ή 4.083,33 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		4.900,00 €	4.900,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	21.600	8.983,33 €	8.983,33 €

**Υπ' αρ./.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31/12/2002)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
Φορολογητέα κέρδη	-12.336,48	7.349,78	7.349,78
Φόρος		2.572,42	2.572,42
Προκαταβολή φόρου			
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από ακίνητα	64,80	64,80	64,80
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	12,96	12,96	12,96
Διαφορά φόρου		2.572,42	2.572,42
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		3.086,90	3.086,90
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	77,76	5.737,08	5.737,08

Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ.

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2000 – 31/12/2000

Πρόστιμο μη ενημέρωσης του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμών περ. ζ'της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015	880,00 €
Πρόστιμο μη υποβολής ισοζυγίου του άρθρου 20 παρ. 6 του Π.Δ. 186/1992	880,00 €
Πρόστιμο μη τήρησης βιβλίων Γ'κατηγορίας	586,00 €
Συνολικό πρόστιμο	2.346,00 €

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001

Πρόστιμο μη ενημέρωσης του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμών περ. ζ'της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015	880,00 €
Πρόστιμο μη υποβολής ισοζυγίου του άρθρου 20 παρ. 6 του Π.Δ. 186/1992	880,00 €
Πρόστιμο μη τήρησης βιβλίων Γ'κατηγορίας	586,00 €
Συνολικό πρόστιμο	2.346,00 €

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002

Πρόστιμο μη ενημέρωσης του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμών περ. ζ'της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015	880,00 €
Πρόστιμο μη υποβολής ισοζυγίου του άρθρου 20 παρ. 6 του Π.Δ. 186/1992	880,00 €
Πρόστιμο μη τήρησης βιβλίων Γ'κατηγορίας	586,00 €
Συνολικό πρόστιμο	2.346,00 €

Ως προς τη φορολογία Φ.Μ.Α.Π.

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Μ.Α.Π. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2000 – 31/12/2000

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. του άρθρου 4 του ν. 2523/1997	176,00 €
--	----------

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Μ.Α.Π. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. του άρθρου 4 του ν. 2523/1997	180,00 €
--	----------

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Μ.Α.Π. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. του άρθρου 4 του ν. 2523/1997	180,00 €
--	----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος

Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

και Νομικής Υποστήριξης

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.