



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604534

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 10 – 01 -2017

Αριθμός απόφασης: 126

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ.1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ,κατοίκου επί της οδού , με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ. /6-7-2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , Οικονομικού έτους 2009 (διαχ περίοδος 1.1.2008-31.12.2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως αναγραφόμενη στην παράγραφο 4 οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 1-7-2016 έκθεση μερικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.....
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/9/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του, 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. /6-7-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (Οικ έτος 2009), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κατόπιν ελέγχου της ατομικής του επιχείρησης, κύριος φόρος 30.661,71 ευρώ, προσαύξηση 36.794,05 ήτοι σύνολο 67.455,76 ευρώ

Η προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για την ένδικη χρήση 2008, στις 31.12.2015, καθώς οι μεταγενέστερες διαδοχικές νομοθετικές παρατάσεις της παραγραφής, έως και 31.12.2016 καλύπτουν υποθέσεις, για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς κατά το χρόνο που αφορούσε η εκάστοτε νομοθετική ρύθμιση που παρέτεινε την παραγραφή και ουδόλως καταλαμβάνουν και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες, μετά από προηγηθείσα παράταση με προγενέστερη νομοθετική διάταξη.

Στο άρθρο 84 παρ. 1 και 5 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ ν. 2238/1994 Α' 151), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2014, που αφορά ο σε βάρος μου έλεγχος, 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». 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης».

Στην προκειμένη περίπτωση, για τη διαχειριστική περίοδο 2008, την οποία και αφορά ο παρών λόγος προσφυγής, έχει υποβληθεί ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΗ δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώπιον της Δ.Ο.Υ. (ίδτε σελ. 13 εκθέσεως ελέγχου). Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου, υπόκειται για την ανωτέρω χρήση κατ' αρχήν σε πενταετή παραγραφή, η οποία άρχεται το τέλος του επίμαχου οικονομικού έτους, ήτοι στις 31.12.2009 και λήγει στις 31.12.2014.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 και 3 του ισχύοντος από 01.01.2014 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης (.....) 3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 11 του αρ. 66 του ως άνω Ν. 4174/2013 (το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το Ν. 4337/2015), ορίζονται τα εξής:

«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».

Η ύπαρξη «φοροδιαφυγής», ως προϋπόθεση εικοσαετούς παραγραφής, σε υποθέσεις που αφορούν χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4174/2013, αλλά των οποίων η λήξη της παραγραφής λαμβάνει χώρα μετά την έναρξη ισχύος του (όπως η προκείμενη υπόθεση) αποτελεί έννοια η οποία δέον να ερμηνεύεται με βάση παραπομπή σε ρητή νομοθετική διάταξη, όπως άλλωστε επιβάλλει και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ως άνω Νόμου 4174/2013, σύμφωνα με την οποία, για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα.

Η έννοια της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος πράγματι ορίζεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και συγκεκριμένα ορίζεται στο άρθρο 66 του Νόμου αυτού με τίτλο (εγκλήματα φοροδιαφυγής), όπου και ορίζονται τα εξής:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν. (.....) 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. 4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς».

Η προρρηθείσα διάταξη του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 είναι και η μοναδική διάταξη, στην οποία υφίσταται νομοθετικός ορισμός της έννοιας της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, δεδομένου άλλωστε ότι στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ίδιου Νόμου 4174/2013 με τίτλο περιπτώσεις φοροδιαφυγής, αφενός δεν τυποποιείται ως φοροδιαφυγή μόνη η ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αλλά άλλες παραβάσεις σχετικές με μη έκδοση, ανακριβή έκδοση ή έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και αφετέρου, σε κάθε περίπτωση οι εν λόγω διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ως άνω Νόμου καταργήθηκαν με τις παρ. 4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, προκειμένου να υφίσταται φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος, πρέπει το ποσό του κυρίου φόρου να υπερβαίνει το ποσό των 100.000 ευρώ, προϋπόθεση η οποία δεν υφίσταται εν προκειμένω. Για τους λόγους αυτούς, η υπό κρίση υπόθεση δεν υπάγεται σε εικοσαετή παραγραφή αλλά στην πενταετή παραγραφή του αρ. 84 του Ν. 2238/1994, καθώς το ποσό του φερόμενου ως αποκρυβέντος κυρίου φόρου ανέρχεται σε μόλις 30.661,71 ευρώ, υπολειπόμενο σαφώς του ανωτέρω κατωτάτου ορίου των 100.000 ευρώ, πάνω από το οποίο θεωρείται, κατά τα ανωτέρω, ότι υφίσταται φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος.

Η ανωτέρω καταρχήν πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου, φέρεται να παρατάθηκε με μεταγενέστερες νομοθετικές διατάξεις.

Ειδικότερα:

- στο άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, ορίστηκε ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

- στο άρθρο 87 του ν. 4316/2014 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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».

- Στο άρθρο 22 του ν. 4337/2015, ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκπινόμενου 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 για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος, 17.10.2015) 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 τη γραμματική διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων προκύπτουν τα εξής:

(α) Παρά το γεγονός ότι με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 θεσπίστηκε γενική διετής παράταση της παραγραφής σε υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, σε όσες περιπτώσεις, μέχρι και τη λήξη του αρχικού δικαιώματος παραγραφής εκδίδεται εντολή ελέγχου μέχρι την αρχική λήξη της παραγραφής, εν προκειμένω, ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο 2008, της οποίας η παραγραφή έληγε αρχικά, με βάση το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994, στις 31.12.2014, η εν λόγω διάταξη δεν έχει ισχύ, καθώς θεωρείται καταργημένη από την ειδικότερη και μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, σύμφωνα με την οποία οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν ειδικά στις 31.12.2014, παρατείνονται μόνο κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους, ήτοι έως 31.12.2015, σε περιπτώσεις, μεταξύ άλλων, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 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.

Συνακόλουθα, εφόσον εν προκειμένω η σχετική εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εκδόθηκε εντός του έτους 2014 (αρ. , για τη χρήση 2008, της οποίας η παραγραφή έληγε στις 31.12.2014, ίσχυε η μεταγενέστερη ειδικότερη διάταξη του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, δυνάμει της οποίας παρατείνεται η παραγραφή για ένα έτος, ήτοι έως 31.12.2015 και όχι για δύο έτη, δηλαδή έως 31.12.2016.

(β) Περαιτέρω, οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής που προβλέφθηκαν με τα άρθρα 87 του ν. 4316/2014 και 22 του ν. 4337/2015, αφορούν, με βάση την ορθή ερμηνεία του περιεχομένου τους, μόνο τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2014 και 31.12.2015 και ουδόλως καταλαμβάνουν και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες, μετά από προηγούμενη παράταση.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (888/2016 με παραπομπή στην επταμελή σύνθεση), κρίθηκε ότι ο νομοθέτης δύναται μεν να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε ν' ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου, όμως μια τέτοια παράταση, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.), εξειδικεύοντας την απορρέουσα από τα άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος αρχή του κράτους δικαίου (πρβλ. ΣτΕ ΣτΕ 2034/2011 Ολ., ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 1508/2002), Τούτο δε συμβαίνει, όταν η παράταση ορίζεται, με σαφείς και δυνάμενες επαρκώς να προβλεφθούν από τους φορολογουμένους διατάξεις, για εύλογη διάρκεια, ώστε, ενόψει και του αρχικώς προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής και υπό την προϋπόθεση της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων, αφενός να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, όχι μόνον να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να καταβάλουν τυχόν βεβαιούμενα ποσά φόρου – Τα ανωτέρω ισχύουν πολύ περισσότερο προκειμένου περί αποδιδόμενων παραβάσεων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και επιβολής σχετικών κυρώσεων (πρβλ. ΣτΕ 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές στη νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ).

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση του ΣτΕ, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και της παρ. 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 παράταση των προθεσμιών παραγραφής (για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και πράξεων επιβολής φόρου) που έληγαν ήδη κατά παράταση, δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, στις 31-12-2010, στις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης των οποίων (άρθρων 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012), γίνεται, άλλωστε, απλώς επίκληση λόγων που αφορούν προβλήματα στην οργάνωση των αρμοδίων για τους ελέγχους υπηρεσιών, δεν καταλαμβάνουν περίπτωση παραγραφής που είχε ήδη παραταθεί με προηγούμενο νόμο, εφόσον δεν διευκρινίζεται σ' αυτές με σαφή και επαρκώς προβλέψιμο τρόπο ότι αφορούν όχι μόνον παραγραφές που έληγαν το πρώτον αλλά και περιπτώσεις προθεσμιών που είχαν ήδη παραταθεί.

Κατ' αναλογία με το σκεπτικό της ανωτέρω δικαστικής αποφάσεως, ομοίως και οι λοιπές διατάξεις Νόμων που παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής, ήτοι αυτές του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν. 4203/2013, του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014 και του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015, δεν διευκρινίζουν με σαφή και επαρκώς προβλέψιμο τρόπο, ότι αφορούν και περιπτώσεις προθεσμιών που είχαν ήδη παραταθεί, με αποτέλεσμα, κατ' ορθή γραμματική και τελολογική ερμηνεία και με βάση της Αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων,

αυτές να εφαρμόζονται μόνο επί υποθέσεων, των οποίων ο χρόνος παραγραφής, έληγε το πρώτον, την οικεία ημερομηνία που αφορούν οι εν λόγω νομοθετικές παρατάσεις.

Όπως δε έχει κριθεί και από τη νομολογία του Διοικητικού Εφετείου ((ίδετε Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, 624/2014, Διοικητικό Εφετείο Χανίων 24/2013 ΝΟΜΟΣ), τυχόν ερμηνεία ότι οι ανωτέρω διατάξεις αφορούν όχι μόνον περιπτώσεις παραγραφής που έληγε το πρώτον αλλά και περιπτώσεις παραγραφής που είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης, ανιστρατεύεται:

α) Το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνει την αρχή της ισότητας, γιατί σε όμοιες φορολογικές υποθέσεις ο χρόνος της προθεσμίας παραγραφής θα ήταν διαφορετικός, αφού για τις φορολογικές υποθέσεις π.χ. του φορολογικού 2001, η προθεσμία παραγραφής μέχρι 31-12-2013 θα είχε διάρκεια 12 ετών, για τις φορολογικές υποθέσεις του φορολογικού έτους 2002 η προθεσμία παραγραφής μέχρι 31-12-2013 θα είχε διάρκεια 11 ετών κ.ο.κ., χωρίς η άνιση αυτή μεταχείριση να δικαιολογείται από κάποιο λόγο υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, ως τέτοιος δε δεν μπορεί να νοηθεί η αναποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών της φορολογικής αρχής.

β) Το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, που κατοχυρώνουν το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας, γιατί, α) στερεί από το φορολογούμενο το δικαίωμα να προβάλει ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου την ένσταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο ή πρόστιμο και β) αποδυναμώνει το δικαίωμα αναπόδειξης του φορολογούμενου λόγω του μεγάλου χρόνου που μεσολαβεί, με αποτέλεσμα να δημιουργείται δικονομική ανισότητα σε βάρος του φορολογουμένου, ιδίως λόγω της μετακύλισης σε αυτόν του βάρους απόδειξης, που πολλές φορές επιχειρεί η Φορολογική Διοίκηση, κατά παράβαση του άρθρου 40 του ΚΔΔ.

γ) Το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, διότι οι πολλαπλές διαδοχικές παρατάσεις της εν λόγω προθεσμίας ισοδυναμούν με αναδρομική επιβολή φόρου μη θεμιτή, αφού προκαλούν απόλυτη αστάθεια σε μια ορισμένη νομική κατάσταση, που δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εν τοις πράγμασι δικαιολογημένη (πρβλ ΣτΕ 171/2006, 1508/2002).

δ) Την αρχή του Κράτους δικαίου και ιδίως την από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος απορρέουσα αρχή της ασφαλείας του δικαίου, που πρέπει να διέπει ένα ευνομούμενο κράτος και την ειδικότερη πτυχή αυτής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος (πρβλ ΣτΕ 2034/2011, 1508/2002), ενόψει της αυστηρότητας των φορολογικών διατάξεων και των πολλαπλών υποχρεώσεων του φορολογούμενου (π.χ. υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ), ενώ καθιστά υπερδευκατεή την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει Φύλλο Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, για την οποία έχει προβλεφθεί πενταετής προθεσμία παραγραφής (βλ. άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ), ενώ διατηρεί τη δεκαετή προθεσμία παραγραφής του ιδίου δικαιώματος σε σοβαρότερες και εξαιρετικές περιπτώσεις (βλ. άρθρο 84 παρ. 3 και 4 του ΚΦΕ). Επιπρόσθετα δημιουργεί αιφνιδιασμό στο φορολογούμενο, ο οποίος καλόπιστα θεωρεί ότι δεν υπέχει φορολογική υποχρέωση για συγκεκριμένη χρήση/φορολογικό έτος, λόγω της παρόδου σημαντικού χρονικού διαστήματος.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι σε καμία από τις ανωτέρω διατάξεις ή τις αιτιολογικές εκθέσεις των σχετικών Νόμων, δια των οποίων παρατάθηκε κατά περίπτωση η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων ή προστίμων δεν τεκμηριώνονται ειδικώς, περιστάσεις οι οποίες να δικαιολογούν την παράταση της παραγραφής, για εύλογο χρόνο, ενόψει και του αρχικώς προβλεπομένου χρόνου παραγραφής, αλλά είναι προφανές ότι οι ανωτέρω παρατάσεις αποσκοπούν στη θεραπεία της κωλυσιεργίας και απραξίας των ελεγκτικών υπηρεσιών, όσον αφορά τον έγκαιρο και εντός του χρόνου παραγραφής έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων.

Στην προκειμένη περίπτωση, για τη διαχειριστική περίοδο 2008, το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου έληγε στις 31.12.2014. Η προθεσμία αυτή της παραγραφής παρατάθηκε μόνο μία φορά, ήτοι το αργότερο, μέχρι 31.12.2015, με βάση το άρθρο 87 του ν. 4316/2014, το οποίο ισχύει, σύμφωνα με το περιεχόμενό του, ειδικά για υποθέσεις που παραγράφονται στο πρώτον στις 31.12.2014, μη ισχύουσας της γενικής διάταξης του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, η δε μεταγενέστερη νομοθετική παράταση της παραγραφής, μέχρι και

31.12.2016, με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015, αφορά μόνο τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2015 και όχι κατόπιν παράτασης της παραγραφής με προγενέστερη νομοθετική πράξη. Αυτή είναι η ορθή ερμηνεία που συνάγεται από το περιεχόμενο των ανωτέρω διατάξεων, με βάση τις προαναφερθείσες αρχές της ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης, προκειμένου να καθίσταται σαφής και εύλογη η παράταση της παραγραφής, όπως απαιτεί και η ανωτέρω νομολογία του ΣτΕ.

Σε κάθε περίπτωση όμως, πρέπει να ληφθεί υπόψη Σας και το γεγονός ότι στις ως άνω διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, 87 του ν. 4316/2014 και 22 του ν. 4337/2015, δια των οποίων παρατείνεται για συγκεκριμένο χρόνο η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου, δεν τεκμηριώνονται ειδικώς, περιστάσεις οι οποίες να δικαιολογούν την παράταση της παραγραφής, για εύλογο χρόνο, ενόψει και του αρχικώς προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, αλλά είναι προφανές ότι οι ανωτέρω παρατάσεις αποσκοπούν στη θεραπεία της κωλυσιεργίας και απραξίας των ελεγκτικών υπηρεσιών, όσον αφορά τον έγκαιρο και εντός του χρόνου παραγραφής έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων και συνακόλουθα, κατ' ορθή κρίση Σας, πρέπει να θεωρηθεί ότι ουδόλως παρέτειναν την αρχική πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, η οποία, εν προκειμένω έληξε στις 31.12.2014.

Κατά συνέπεια, εν προκειμένω, για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2008, έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου, στις 31.12.2015, κατά τα ανωτέρω, με αποτέλεσμα να είναι μη σύνομη η έκδοση και κοινοποίηση της επίμαχης καταλογιστικής πράξεως εντός του έτους 2016.

2. Εσφαλμένη, αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη κρίση του ελέγχου, αναφορικά με τη μη αποδοχή και μη αναγνώριση εκ μέρους του αρνητικού μικτού κέρδους από τον κλάδο πώλησης λοιπών εμπορευμάτων, πλην τσιγάρων (λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, κ.λπ.), ποσού 36.545,40 ευρώ.

Όπως προανέφερα στο ιστορικό της παρούσης, κατά την ένδικη χρήση 2008, η επιχείρησή μου πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από διάφορους κλάδους και συγκεκριμένα κυρίως από τον κλάδο πωλήσεως υγρών καυσίμων, αλλά και από τον κλάδο πωλήσεων λοιπών προϊόντων, όπως, λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, τσιγάρων, κ.λπ.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησής μου, κατά την ανωτέρω χρήση, διαπίστωσε, δήθεν, παρατυπίες και παραλείψεις στον τρόπο υπολογισμού των καθαρών κερδών μου και συγκεκριμένα στον κλάδο πώλησης εμπορευμάτων (λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, τσιγάρων, κ.λπ.), το αποτέλεσμα των οποίων προσδιορίζεται λογιστικά. Συγκεκριμένα, η επιχείρησή μου εμφάνισε κόστος πωληθέντων 166.981,27 ευρώ, έναντι εσόδων από πωλήσεις 97.577,31 ευρώ, με αποτέλεσμα να εμφανίζει αρνητικό μικτό κέρδος -69.403,96 ευρώ, το οποίο ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε (ίδτε σελ. 17 εκθέσεως ελέγχου).

Από το ανωτέρω αρνητικό μικτό κέρδος, ποσό 32.858,56 ευρώ, που αντιστοιχεί στο αρνητικό μικτό κέρδος από την πώληση τσιγάρων, το καταλόγισε ως λογιστική διαφορά (ίδτε σελ. 13 εκθέσεως ελέγχου), με αποτέλεσμα να αναμορφωθούν τα αποτελέσματα του κλάδου αυτού (ίδτε σελ. 24 εκθέσεως ελέγχου), το δε υπόλοιπο αρνητικό μικτό κέρδος από την πώληση των λοιπών εμπορευμάτων (λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, κ.λπ.), ποσού 36.545,40 ευρώ (69.403,96 ευρώ συνολικό αρνητικό μικτό κέρδος – 32.858,56 ευρώ αρνητικό μικτό κέρδος από πώληση τσιγάρων) ο έλεγχος δεν το καταλογίζει ως λογιστική διαφορά, καθώς, πέραν της γενικής αναφοράς που διαλαμβάνεται στη σελ. 17 της εκθέσεως ελέγχου, περί δήθεν μη αναγνώρισης ολοκλήρου του αρνητικού κέρδους από τον κλάδο πώλησης προϊόντων, μόνο το αρνητικό μικτό κέρδος από πώληση τσιγάρων, ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά.

Σε κάθε περίπτωση, η μη αναγνώριση από τον έλεγχο του ποσού των 36.545,40 ευρώ, που αποτελεί το αρνητικό κέρδος από την πώληση λοιπών εμπορευμάτων, πλην τσιγάρων (λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, κ.λπ.), είναι παντελώς αναιτιολόγητη, αναπόδεικτη, αλλά και εσφαλμένη και πρέπει να μη γίνει δεκτή για τους κάτωθι λόγους:

2.1. Αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο της κρίσης του ελέγχου:

Όπως παγίως έχει κρίνει η νομολογία, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού

παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).

Συναφείς άλλωστε είναι και οι διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 1, 32, 34 και 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Δ.Δ.), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες 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.

Πέρα από τα ανωτέρω, λεκτέα τα εξής ως προς το ζήτημα της αιτιολογίας και της απόδειξης:

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/19891, η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι ορισμένη και σαφώς αιτιολογημένη. Η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο, του οποίου η σύνταξη αποτελεί ουσιώδη τύπο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, πρέπει να περιέχει αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης².

Όπως γίνεται αποδεκτό από την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφορικά με την αιτιολογία της διοικητικής πράξης, η διοικητική πράξη πρέπει να είναι αιτιολογημένη, η δε αιτιολογία πρέπει να περιέχεται στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, διότι στην περίπτωση αυτή η αιτιολογία αποτελεί τυπικό στοιχείο του κύρους της πράξης, και πρέπει να περιέχει «τα νομίμως δυνάμενα να ληφθούν υπόψη πραγματικά περιστατικά, τα οποία εξετίμησε το διοικητικό όργανο»³.

Τέλος, από τη ρητή διάταξη του άρθρου 145 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., προκύπτει ο θεμελιώδης δικονομικός κανόνας της απόδειξης στη διοικητική δίκη, ο οποίος και απορρέει από το θεμελιώδες δικαίωμα δικαστικής προστασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, ότι «κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του». Δηλαδή κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών που επικαλείται προς απόδειξη των ισχυρισμών του και παράλληλα δικαιούται (και δεν υποχρεούται) να αποδείξει την ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που επικαλείται ο αντίδικος (ανταπόδειξη). Η απόδειξη και η ανταπόδειξη πραγματοποιούνται με τη χρήση των υπό του Νόμου προβλεπόμενων και επιτρεπόμενων αποδεικτικών μέσων⁴. Από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται, ότι ο διάδικος, ανταποκρινόμενος στο υποκειμενικό βάρος απόδειξεως ισχυρισμού του, δεν μπορεί περαιτέρω να υποχρεωθεί σε απόδειξη αρνητικού γεγονότος. Κατά συνέπεια δεν είναι ανεκτά σε οιοδήποτε στάδιο της διοικητικής και δικαστικής διαδικασίας τεκμήρια ή κανόνες απόδειξεως που σκοπούν να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος να αποδείξει το αρνητικό γεγονός (βλ. ΣτΕ 2208/2013 ΝΟΜΟΣ, Δ.Ε.Α. 1595/2000 ΝΟΜΟΣ, ΔΔΙΚΗ 2000/1265, Δ.ΠΡ.ΑΘ. 10223/1999 ΔΔΙΚΗ 2001/18).

Στην προκειμένη περίπτωση, παρά τη σαφή ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων, ο έλεγχος ούτε αιτιολόγησε ούτε απέδειξε ότι η εμφάνιση του ανωτέρω αρνητικού μικτού κέρδους, των 36.545,40 ευρώ, που αποτελεί το αρνητικό μικτό κέρδος από την πώληση λοιπών

¹ Το οποίο καθόριζε τη διαδικασία σύννομης εκδόσεως των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων από τις αρμόδιες Φορολογικές Αρχές για τις φορολογικές υποχρεώσεις των κρινόμενων οικονομικών ετών.

² Βλ. ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/ 1995, ΣτΕ 1148/1994.

³ Σύμφωνα πάντοτε με τη θέση της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας, «η αιτιολογία αυτή δεν δύναται να συμπληρωθεί από τα στοιχεία του φακέλου, δύναται δε να συμπληρωθεί απλώς εξ' αυτών κατά την πραγματική της βάση, αλλά μόνον εφ' όσον αυτή (η «εν τω σώματι της πράξεως αιτιολογία») παραπέμπει εις συγκεκριμένα στοιχεία του φακέλου ή περιέχει ειδική τινά εκτίμησιν παρέχουσιν την σύνδεσίν της προς τινά των στοιχείων του φακέλου, ώστε να αποκτά έρεισμα επ' αυτών και υπό τον αυτονόητον όρο ότι τα τελευταία αυτά (συμπληρωματικά της αιτιολογίας) στοιχεία δεν είναι μεταγενέστερα της προσβαλλόμενης πράξης (βλ. ΣτΕ 2254/1964, 2331/1966, 735/1985, 2875/1988). Η πέραν των ανωτέρων ορίων «συμπλήρωση» της αιτιολογίας εκ του φακέλου «αποκλείεται, διότι αυτή θα ενείχε κατ' ανάγκη ν επιλογήν του δικαστού, υποκαθισταμένου ούτως, εις έργα διοικήσεως» (ΣτΕ 735/85).

Επίσης, όπως δέχεται και η νομολογία του Αρείου Πάγου «η παράλειψις της επιβαλλόμενης εκ του χαρακτήρος της διοικητικής πράξεως αιτιολογίας συνιστά παράβασιν του νόμου κατ' ουσίαν, αυτή επάγεται ακυρότητα της πράξεως (βλ. Α.Π. 92/67, ΝοΒ 15,790)».

⁴ Ίδετε Η. Παπαγεωργίου «Η αποδεικτική δύναμις των εκθέσεων ελέγχου των οργάνων των φορολογικών αρχών» Δ.Ε.Ε. 2003/1193 επ.

εμπορευμάτων, πλην τσιγάρων (λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, κ.λπ.), οφείλεται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Συγκεκριμένα, η μη αναγνώριση αρνητικού μικτού κέρδους σε μία χρήση, όταν το αρνητικό κέρδος αυτό προκύπτει ορθά με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, τα οποία ο έλεγχος δεν αμφισβητεί, παρίσταται μη σύννομη, εκτός εάν ο έλεγχος επικαλείται συγκεκριμένες παραβάσεις, οι οποίες αλλοίωσαν το αποτέλεσμα των βιβλίων του φορολογουμένου, όπως π.χ. μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή γενικά παραβάσεις φοροδιαφυγής, από αυτές που προβλέπονται στο νόμο ή έστω πρόθεση τεχνητών μεθοδεύσεων φοροαποφυγής.

Εντούτοις, παρά το γεγονός ότι το λογιστικό αρνητικό μικτό κέρδος της επιχείρησής μου, για την ένδικη χρήση 2008 ήταν απολύτως ορθό και προέκυπτε από τα μη αμφισβητηθέντα από τον έλεγχο δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων μου, ο έλεγχος αμφισβήτησε το αποτέλεσμα αυτό, χωρίς όμως να αποδείξει και να τεκμηριώσει αιτιολογημένα την τέλεση συγκεκριμένων παραβάσεων, εξαίτια των οποίων αλλοιώθηκαν τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων μου ή εν γένει να αποδείξει και να τεκμηριώσει την ύπαρξη οιασδήποτε τεχνητής μεθόδευσης και εν γένει καταχρηστικής συμπεριφοράς εκ μέρους μου, με σκοπό τη φοροαποφυγή.

Ο έλεγχος, στη σελ. 17 της εκθέσεως ελέγχου, κάνει μόνο γενική αναφορά περί δήθεν μη αναγνώρισης ολοκλήρου του αρνητικού κέρδους από τον κλάδο πώλησης προϊόντων, χωρίς όμως να διαλαμβάνει τους ειδικότερους λόγους, για τους οποίους δεν αποδέχεται το εν λόγω αρνητικό μικτό κέρδος. Κι όχι μόνο τούτο, αλλά επιπροσθέτως ο έλεγχος, παρά το γεγονός ότι στην ίδια σελίδα της εκθέσεως ελέγχου κάνει μνεία, περί δήθεν μη αναγνώρισης ολοκλήρου του αρνητικού κέρδους από τον κλάδο πώλησης προϊόντων, μόνο το αρνητικό μικτό κέρδος από πώληση τσιγάρων, καταλόγισε ως λογιστική διαφορά και δεν καταλόγισε ως λογιστική διαφορά και το δήθεν αρνητικό μικτό κέρδος από τον κλάδο πωλήσεων λοιπών προϊόντων, όπως, λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, κ.λπ.

Όλα τα ανωτέρω καταμαρτυρούν παντελή έλλειψη αιτιολογίας και τεκμηρίωσης εκ μέρους του ελέγχου και έτσι πρέπει, λόγω του ότι αμέσως κατωτέρω θα αμφισβητήσω με επιχειρήματα και την εν γένει ορθότητα της κρίσης του, να μη γίνει δεκτό το ανωτέρω σιωπηρό πόρισμα του ελέγχου

2.2. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου. Αμφισβήτηση της ουσίας της ανωτέρω σιωπηρής μη αναγνώρισης αρνητικού μικτού κέρδους εκ μέρους του ελέγχου

Η εμφάνιση αρνητικού μικτού κέρδους εκ μέρους μιας επιχείρησης, από την πώληση προϊόντων, δύναται να οφείλεται σε πολλούς παράγοντες. Κυρίως οφείλεται σε πτώση του κύκλου των εργασιών της, δηλαδή στην πώληση λιγότερων ποσοτικά προϊόντων, από αυτά που προμηθεύτηκε ο επιτηδεύματίας, οπότε και στην περίπτωση αυτή, τα μη πωληθέντα προϊόντα της επιχείρησης εμφανίζονται ως απόθεμα στην απογραφή της.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις στις οποίες μια επιχείρηση πωλεί προϊόντα συγκεκριμένου κλάδου σε τιμή κάτω του κόστους, προκειμένου να προσελκύσει πελάτες και να αυξήσει τα έσοδά της από τους λοιπούς κλάδους στους οποίους δραστηριοποιείται. Στην περίπτωση αυτή, η οποία αποτελεί θεμιτή επιχειρηματική πρακτική, μη συνιστώσα φοροδιαφυγή, ούτε καν τεχνητή μεθόδευση φοροαποφυγής, η επιχείρηση εμφανίζει ζ αρνητικό μικτό κέρδος, χωρίς να εμφανίζει απόθεμα μη πωληθέντων εμπορευμάτων, καθώς όλα της τα προϊόντα πωλήθηκαν μεν, αλλά σε τιμή κάτω του κόστους.

Στην προκειμένη περίπτωση η επιχείρησή μου, προκειμένου να προσελκύσει πελάτες και να αυξήσει τα έσοδά της από τον κύριο κλάδο δραστηριοποίησής της, δηλαδή τον κλάδο πώλησης καυσίμων, πωλούσε σε χαμηλές τιμές, κάτω του κόστους, άλλα προϊόντα, όπως λιπαντικά, ποτά, αξεσουάρ και είδη καφετέριας, τα οποία και πωλούνταν εντός των πρατηρίων της. Με τον τρόπο αυτό, προσέλκυε σημαντικό αριθμό πελατών, οι οποίοι και επέλεγαν τα δικά μου πρατήρια υγρών καυσίμων, καθώς σε αυτά, εκτός από καύσιμα, μπορούσαν να προμηθευτούν σε ελκυστικές τιμές, λοιπά προϊόντα, όπως νερό, αναψυκτικά, λιπαντικά και άλλα αξεσουάρ που πωλούνται σε πρατήρια υγρών καυσίμων.

Η ανωτέρω επιχειρηματική πρακτική, μπορεί να περιόριζε σε αρνητικά επίπεδα, το κέρδος από την πώληση των λοιπών προϊόντων της επιχείρησής μου, πλην των καυσίμων, δημιουργούσε όμως παράλληλα σημαντική αύξηση εσόδων στον κύριο κλάδο δραστηριοποίησής μου, ήτοι στον κλάδο πώλησης καυσίμων, όπως άλλωστε αποτυπώθηκε και από τα ίδια τα δεδομένα της εκθέσεως ελέγχου, με βάση τα οποία, η επιχείρησή μου, παρά το γεγονός ότι εμφάνισε αρνητικό μικτό κέρδος 36.545,40 ευρώ, από την πώληση λοιπών εμπορευμάτων, πλην τσιγάρων (λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, κ.λπ.), στον κλάδο πώλησης καυσίμων εμφάνισε σημαντικό καθαρό κέρδος ποσού 125.148,75 ευρώ. Για το λόγο αυτό άλλωστε, η επιχείρησή μου κατά την

ένδικη χρήση, ήταν κερδοφόρα, εμφανίζοντας καθαρά κέρδη προ φόρων, ποσού 49.760,89 ευρώ, όπως αυτά προκύπτουν από τη σε βάρος μου εκδοθείσα καταλογιστική πράξη.

Η πρακτική αυτή είναι καθ' όλα νόμιμη, δεν συνιστά καμία φορολογική παράβαση και δεν αποτελεί τεχνητή μεθόδευση φοροαποφυγής, δια της μεταφοράς κερδών από πώληση προϊόντων με υψηλό συντελεστή φορολόγησης σε προϊόντα με χαμηλό συντελεστή φορολόγησης, καθώς τα κέρδη της επιχείρησής μου από όλους τους επιμέρους κλάδους της, δηλαδή καυσίμων και λοιπών προϊόντων, φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή.

Για τους λόγους αυτούς και δεδομένου ότι εγώ απέδειξα πλήρως το σύννομο της εμφάνισης του ανωτέρω αρνητικού μικτού κέρδους των 36.545,40 ευρώ, από την πώληση λοιπών εμπορευμάτων, πλην τσιγάρων (λιπαντικών, αξεσουάρ, ποτών, ειδών καφετέριας, κ.λπ.), ενώ αντίθετα ο έλεγχος δεν απέδειξε και δεν αιτιολόγησε το μη σύννομο του ανωτέρω αρνητικού μικτού κέρδους, ως όφειλε, καθώς έφερε το βάρος απόδειξης της σχετικής φορολογικής παράβασης, πρέπει, τα καθαρά κέρδη μου, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην έκθεση ελέγχου, να μειωθούν κατά το εν λόγω ποσό των 36.545,40 ευρώ.

Σε κάθε περίπτωση επίσης, να μειωθούν τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο καθαρά κέρδη κατά το ως άνω ποσό των 36.545,40 ευρώ και διότι ο έλεγχος, στη σχετική έκθεση ελέγχου δεν καταλόγισε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά, καθώς, όπως προανέφερα, πέραν της γενικής αναφοράς που διαλαμβάνεται στη σελ. 17 της εκθέσεως ελέγχου, περί δήθεν μη αναγνώρισης ολοκλήρου του αρνητικού κέρδους από τον κλάδο πώλησης προϊόντων, μόνο το αρνητικό μικτό κέρδος από πώληση τσιγάρων, ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση αφετηρία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό /19-12-2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ μετά την οποία ακολούθησε συστημένη επιστολή –Γνωστοποίηση του άρθρου 37 Ν.4141/2013, πριν την κατ' άρθρο 84 του ν 2238/94 ημερομηνία παραγραφή (31-12-2014) της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου, η παραγραφή παρατάθηκε για δύο έτη έως 31/12/2016 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται.

Επειδή, όσον αφορά την λογιστική διαφορά του αρνητικού μικτού αποτελέσματος των λοιπών εδών (αξεσουάρ, Λιπαντικά, ποτά καφετέρια κλπ), ο έλεγχος δεν προσδιορίζει τον ακριβή λόγο μη αναγνώρισης, αλλά αναφέρει απλά ως λόγο μη αναγνώρισης <<το είδος των πωλούμενων εμπορευμάτων τον προβλεπόμενο Σ.Κ.Κ.Κ καθώς και το περιθώριο κέρδους που έχουν τα παραπάνω εμπορεύματα>>, χωρίς να προσδιορίζει επακριβώς τα αίτια του αρνητικού μικτού κέρδους, με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να συνάγεται με ασφάλεια το ύψος του αρνητικού μικτού αποτελέσματος ανά είδος και το λόγο δημιουργίας του. Άλλωστε και από τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 του Ν.2238/94 δεν προβλέπεται τέτοιου είδους λογιστική διαφορά. Κατόπιν αυτών γίνεται δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας και αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης το ποσό των (69.403,96-32.858,56) = 36.545,40 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, η μη αναγνώριση του ποσού των 36.545,40 ευρώ δεν προκύπτει άμεσα από την έκθεση ελέγχου αλλά σε συνδυασμό των επαληθεύσεων της σελίδας 17 της έκθεσης ελέγχου και του εντύπου Ε3 (συνολικό κόστος πωληθέντων εκτός καυσίμων 166.981,27 –κόστος πωληθέντων από πωλήσεις τσιγάρων 87.866,57-κόστος πωληθέντων βάσει έκθεσης ελέγχου λοιπών πλην τσιγάρων και καυσίμων 42.380,12 –μικτό κέρδος ελέγχου 189,54 διαφορά κόστους από πώληση λοιπών που δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως αρνητικό μικτό κέρδος, 36.545.40 ευρώ .

Συνολικό αρνητικό μικτό κέρδος έκθεσης ελέγχου σελ 17, 69.403,96- αρνητικό μικτό κέρδος από πώληση τσιγάρων που δεν αμφισβητείται 32.858,56 = 36.545,40).

Επειδή,ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί τις λοιπές λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ, όπως αυτές καταγράφονται στην από 1/7/2016 Έκθεση Ελέγχου μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος,επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και δεν προσβάλλονται ούτε αμφισβητούνται με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική** αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12-09-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του ,κατοίκου επί της οδού , με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό

βάσει της παρούσας απόφασης :

1.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Από ακίνητα	6.319,58	5.950,95	6.319,58	5.950,95	0,00
Από εμπορικές επιχειρήσεις	49.352,98		91.601,89		42.248,91
Από γεωργικές επιχειρήσεις	112,32		112,32		0,00
Από μισθωτές υπηρεσίες		14.873,44		14.873,44	0,00
Συνολικό εισόδημα	55.784,88	20.824,39	98.033,79	20.824,39	42.248,91
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00
Υπόλοιπο	55.784,88	20.824,39	98.033,79	20.824,39	42.248,91
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00				0,00
Άθροισμα	55.784,88	20.824,39	98.033,79	20.824,39	42.248,91
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	6.023,99	1.499,39	6.023,99	1.499,39	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	49.760,89	19.325,00	92.009,80	19.325,00	42.248,91

2.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
			Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας		49.760,89	12.246,53	92.009,80	28.388,92	
1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου		0,00		0,00	
	(α)	Υπόλοιπο φόρου		12.246,53		28.388,92	16.142,39
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας		19.325,00	1.977,75	19.325,00	1.977,75	
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου		0,00		0,00	
	(β)	Υπόλοιπο φόρου		1.977,75		1.977,75	0,00
		Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00		0,00	0,00
Β.	Συμπληρωματικός φόρος						
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		15.999,00	239,99	15.999,00	239,99	
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			14.464,27		30.606,66	16.142,39
Γ.	Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
	α) Κινητές αξίες				0,00		
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις		27,44		27,44		
	γ) Ακίνητα				0,00		

δ) Μισθωτές υπηρεσίες		784,94		784,94		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα		0,00		0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		7.136,15		7.136,15		
β) Ειδικών περιπτώσεων			7.948,53	0,00	7.948,53	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
	Υπόλοιπο φόρου		6.515,74		22.658,13	16.142,39
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			7.178,97		7.178,97	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			479,97		479,97	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			95,99		95,99	0,00
4. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας					19.370,87	19.370,87
Ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε μέχρι την	06/07/2016	120,00%				
5. Εισφορά Αλληλεγγύης						0,00
6. Τέλος Επιτηδεύματος					0,00	0,00
Σύνολο			14.270,67		49.783,93	35.513,26
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών			0,00		0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		14.270,67		49.783,93	35.513,26
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00		0,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε			0,00		0,00	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			14.270,67		49.783,93	35.513,26

Ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε μέχρι την

06/07/2016

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.