



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/05/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1156

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992) οικ. έτους 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992) οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), φόρος ποσού 36.912,54€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 33.815,58€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 70.728,12€, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 23.286,36€, προσθήκης εισοδήματος από ιδιόχρηση ποσού 155,94€ και προσαύξησης των καθαρών κερδών λόγω αυτόματης υπερτίμησης κεφαλαίου από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων ποσού 161.120,39€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), προέκυψε αρνητικό ποσό φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων ποσού 7.128,19€ (επιστρεπτέο ως αχρεωστήτως καταβληθέν), κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα εφάρμοσε πλημμελώς τα άρθρα 20 – 27 του ν.2065/1992 και προέβη σε εσφαλμένη αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων που υπερέβη την αντικειμενική αξία των ακινήτων της, ποσού 161.120,39€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20/12/2018 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και υπεραξίας ακινήτων ν.2065/1992 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος ο εκ μέρους της φορολογικής αρχής υπολογισμός της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Μη νόμιμος ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων.
2. Αόριστες και ανατιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις στο μέτρο που δε συνοδεύονται από τα φύλλα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ΑΑ-ΓΗΣ και Κ4 του επίμαχου ακινήτου.
3. Η μέθοδος και το προϊόν του υπολογισμού της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων εξαντλούν τη φορολογική υποχρέωση και δεν συνιστούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με την παρ. 3ζ' του ν.2238/1994.
4. Αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Το άρθρο 28 του ν.2238/1994 καταργήθηκε με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.
5. Μη νόμιμος ο διενεργηθείς έλεγχος εισοδήματος και αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων ν.2065/1992. Παράβαση των άρθρων 25 και 26 του ν.4174/2013 και των Α.Υ.Ο. 1159/2011 και 1038/2012.
6. Παραβίαση των αρχών του κράτους δικαίου, της χρηστής διοικήσεως, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, του τεκμηρίου νομιμότητας και της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι

σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι: «Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς, καθώς και αυτές που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι: «1. Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής. 2. Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή της αξίας πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. 3. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με

βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1223/2012 (ΦΕΚ Β' 3572/31.12.2012) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: «Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2012, ισχύουν τα εξής: 1. Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2007, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που έγινε με βάση τα οριζόμενα από τα άρθρα 21 , 22 του Ν. 2065/1992 και την αριθ. 1114301/11543/Β0012/ ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ - Β' 2671/31.12.2008) κατά το έτος 2008. 2. Για τις επιχειρήσεις, που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2008, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007, λαμβάνεται η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 2007... 4. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ενεργείται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 , με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές: α) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007, με συντελεστή 1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια. β) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2008 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2008, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια... 5. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, ως ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Ν. 1249/1982... 6. Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με βάση τους συντελεστές της παραγράφου 4, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1226/2012 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2012 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του Ν . 2065/1992 και διευκρινίστηκε ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Ν.

1249/1982 (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κλπ.), ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων λαμβάνεται η τελευταία, με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, με το άρθρο 6 της Α.Υ.Ο. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/27.12.1996 (ΦΕΚ Β' 1152/27.12.1996), περί προσδιορισμού κατ' άρθρο 41^Α του ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων, ορίζεται ότι: «*Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο Κ4 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια, τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών... Αυτό προκύπτει από το γινόμενο της ισχύουσας τιμής εκκίνησης (ΕΚ) ελάχιστου κόστους οικοδομής της συγκεκριμένης κατηγορίας επί τον συντελεστή 1,40... Το μέγεθος της ισοδύναμης (ανηγμένης) επιφάνειας των Σταθμών Αυτοκινήτων και των Βιομηχανικών - Βιοτεχνικών κτιρίων ασκεί επίδραση στον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων τους. Έτσι αν η ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια του κτιρίου είναι:... γ) Πάνω από 1000 μ² και μέχρι 1500 μ², τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,90. δ) Πάνω από 1500 μ² και μέχρι 2000 μ², τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,85. ε) Πάνω από 2000 μ², τότε εφαρμόζεται συντελεστής 0,80... Η παλαιότητα των κτισμάτων της κατηγορίας αυτής λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2. Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας ως ακολούθως:... 11 έως 20 χρόνια 0,70, 21 έως 30 χρόνια 0,60, 31 χρόνια και άνω 0,50...».*

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1020562/486/00ΤΥ/Δ/ΠΟΛ.1033/27.02.2007 ορίζεται στο ποσό των 360,00€ η τιμή εκκίνησης ελάχιστου κόστους οικοδομής για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, με αντικειμενικά κριτήρια, βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων, ενιαία για όλες τις περιοχές της χώρας, είτε αυτές βρίσκονται εντός είτε εκτός αντικειμενικού συστήματος.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1144814/26361/ΠΟΛ. 1310/31.12.1998 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ορίζονται τα σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1039741/1161/00ΤΥ/Δ/ΠΟΛ.1068/03.04.2008 ορίζονται οι τιμές για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζομένης γης σε περιοχές εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης. Ειδικότερα, στην κτηματική περιφέρεια Θέρμης ορίστηκε Αρχική Βασική Αξία (Α.Β.Α.) 45,00€ για το υπόλοιπο Δ.Δ. και αρχική Οικοπεδική Αξία (Τ.Ο. αρχ.) 110,00€.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι: «*1. Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ". 2. Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:... ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους...».*

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι: «1. Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια... 2. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις εκατό (8%) για τα κτίρια...».

Επειδή, με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι: «Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού. Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιό τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων».

Επειδή, με το άρθρο 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48... 7. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2, 3, 4, 5 και 6 αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 3 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:... ζ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 20/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994) και αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων (ν.2065/1992) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέχει ένα βιομηχανικό κτίριο, συνολικού εμβαδού 3.365,30 τ.μ., κτισμένο επί οικοπέδου εκτάσεως 4.997 τ.μ. στην Βιομηχανική Περιοχή Θέρμης Ν. Θεσσαλονίκης. Την προαναφερθείσα οικοπεδική έκταση, η προσφεύγουσα την απέκτησε με το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας του

συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Ακολούθως, με την υπ' αριθ. οικοδομική άδεια ανέγειρε βιομηχανικό κτίριο συνολικής επιφάνειας 1.355,80 τ.μ.. Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. οικοδομική άδεια προέβη σε προσθήκες εμβαδού 2.009,50 τ.μ. στο ήδη υπάρχον βιομηχανικό κτίριο. Βάσει των βιβλίων της προσφεύγουσας, στις 31/12/2011, η αξία του οικοπέδου ανερχόταν σε 240.060,13€ και η αξία του βιομηχανικού κτιρίου σε 1.882.072,54€. Από τα συνημμένα στην έκθεση αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων ν.2065/1992 έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ και Κ4 και την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41^Α του ν.1249/1982 και των σχετικών Α.Υ.Ο. προκύπτει ότι η αντικειμενική αξία της γης προσδιορίστηκε στο ποσό των 224.865,00€ και η αντικειμενική αξία του βιομηχανικού κτιρίου, συνυπολογίζοντας την παλαιότητά του ως αυτή προκύπτει από τις δύο οικοδομικές άδειες, στο ποσό των 793.633,68€, ήτοι η αντικειμενική αξία τους είναι μικρότερη από τις αντίστοιχες των βιβλίων της προσφεύγουσας και επομένως, δεν υφίστατο αξία για αναπροσαρμογή. Παρά ταύτα, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. 218/30.01.2013 δήλωση φόρου υπεραξίας (ν.2065/1992) με την οποία δήλωσε φορολογητέα υπεραξία ποσού 161.120,39€, κατά παράβαση της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.2065/1992 και της ΠΟΛ.1223/2012 Α.Υ.Ο. και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο υπεραξίας ποσού 7.128,19€. Το ποσό της φορολογητέας υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, ύψους 161.120,39€, το καταχώρησε ως λογιστική υπεραξία στα τηρούμενα βιβλία της και το συμπεριέλαβε στην απογραφή της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2012. Κατόπιν τούτου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 28 και 105 του ν.2238/1994, ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε το εν λόγω ποσό της λογιστικής υπεραξίας ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις διότι τούτη διενεργήθηκε καθ' υπέρβαση των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.2065/1992, συμπεριλήφθηκε στην απογραφή της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2012 και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.2065/1992 περί εξάντλησης φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων στο μέτρο που δεν συνοδεύονται από τα φύλλα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας, ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, την λήψη αντιγράφων των φύλλων υπολογισμού αντικειμενικής αξίας των ακινήτων της και η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά της. Επιπροσθέτως, ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου και απόδειξης των ισχυρισμών της περί εσφαμένου υπολογισμού της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων της.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαμένου προσδιορισμού της αναπροσαρμογής αξίας των ακινήτων, έλλειψης αιτιολογίας και μη νόμιμης φορολόγησης της

υπεραξίας ακινήτων με τις γενικές διατάξεις του ν.2238/1994, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις παρ. 1 και 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού..... 25. Από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2238/1994 ορίζεται η έννοια και η απόκτηση εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και δεν αναφέρεται σε διατάξεις επιβολής φορολογικών κυρώσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάργησης του άρθρου 28 του ν.2238/1994 και εφαρμογής ηπιότερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται... 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 02.05.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34,

62 και 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και διευκρινίστηκε ότι η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κ.λπ.. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ. 4 του ν.4174/2013 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 20/06/2017, εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1057280 ΕΞ 2017/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1391/24.04.2017) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η υπ' αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου στην προσφεύγουσα με αναγραφόμενη διάρκεια ολοκλήρωσης ελέγχου έως την 31/12/2017. Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. εντολή που εκδόθηκε στις 22/12/2017, ήτοι πριν το πέρας της καθορισθείσας διάρκειας, παρατάθηκε η διάρκειά της έως τις 29/06/2018, λόγω μη ολοκλήρωσης του ελέγχου. Ακολούθως, λόγω της πολυπλοκότητας του ελέγχου αφού αφορούσε στη φορολογία εισοδήματος, το ΦΠΑ, τους λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές, καθώς και τον έλεγχο της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, με την υπ' αριθ. εντολή που εκδόθηκε στις 28/06/2018, ήτοι πριν το πέρας της καθορισθείσας διάρκειας, παρατάθηκε η διάρκειά της έως τις 31/12/2018. Τέλος, στις 11/12/2018 εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση της προηγούμενης,

λόγω μεταβολής του προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχων. Ο έλεγχος ολοκληρώθηκε με την από 20/12/2018 θεώρηση των οικείων εκθέσεων ελέγχου και την αυθημερόν έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο λόγο

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 παρ. 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.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, του τεκμηρίου νομιμότητας και της αρχής της αναλογικότητας προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ./21.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικ. έτους 2013

Κύριος φόρος εισοδήματος	36.912,54 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	18.456,27 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	15.359,31 €
Σύνολο για καταβολή	70.728,12 €

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992)

οικ. έτους 2013

Αρνητικό (αχρεωστήτως καταβληθέν) ποσό φόρου υπεραξίας ν.2065/1992	7.128,19 €
--	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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