



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/07/2022
Αριθμός απόφασης: 2586

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία **28/03/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Κοινωφελούς «.....» **Ν.Π.Ι.Δ. με ΑΦΜ** και έδρα στην κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου επί των με ημερομηνία κατάθεσης 26.01.2022 αιτήσεων του Ιδρύματος περί αναδρομικής εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρος, των καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος, Φ.Μ.Α.Π., Ε.Τ.ΑΚ., και ΦΑΠ, και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ**.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/03/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς «.....» **Ν.Π.Ι.Δ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα στην εισήγηση απόψεων αναφέρεται ότι το προσφεύγον Ίδρυμα υπέβαλε στις 26/01/2022, τις με ημερομηνία 24/01/2022 αιτήσεις του, με τις οποίες ζητούσε την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 επικαλούμενο την αριθμό 2815/2020 απόφαση του ΣΤΕ.

Πριν την πάροδο απράκτου τριμήνου, και χωρίς να έχει συντελεστεί η απαιτούμενη εκ του νόμου τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη, το Ίδρυμα θεώρησε ότι οι ως άνω αιτήσεις απορρίφθηκαν σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλοντας την σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου επί των ως άνω αιτήσεων.

Δεδομένου ότι και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της Παρούσας Απόφασης δεν έχει εκδοθεί ρητή απόφαση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, κρίνεται ότι οι από 24/01/2022 αιτήσεις του Ιδρύματος έχουν απορριφθεί σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής και θεωρούνται ως προσβαλλόμενες πράξεις η σιωπηρή απόρριψη των από 26/01/2022 αιτημάτων του Ιδρύματος. Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Δυνάμει της υπ' αριθμόν/2013 εντολής διενέργειας φορολογικού ελέγχου του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, πραγματοποιήθηκε στο Ίδρυμα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.Α.Κ.), και Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2013 (διαχειριστικές περίοδοι 2000 έως και 2012). Σε συνέχεια του ανωτέρω ελέγχου εκδόθηκαν σε βάρος του Ιδρύματος οι κατωτέρω καταλογιστικές πράξεις δυνάμει των οποίων επιβλήθηκαν σε βάρος του Ιδρύματος, για τα ένδικα οικονομικά έτη και στις ανωτέρω φορολογίες, κύριοι φόροι, καθώς και πρόσθετοι φόροι σε ποσοστό 120% επί των κυρίων φόρων, με βάση τις διατάξεις των αρ. 1 και 2 του Ν. 2523/1997, όπως ανάλυση αυτών παρατίθεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

A. Φόρος εισοδήματος:

- α) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης,...
- β) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης,...
- γ) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...
- δ) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης ...
- ε) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...

B Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.):

- α) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...
- β) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...
- γ) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης ...
- δ) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...
- ε) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης ...
- στ) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης ...

- ζ) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...
- η) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης

Γ. Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.):

- α) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...
- β) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...

Δ. Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.):

- α) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης ...
- β) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης...
- γ) Δυνάμει της με αριθμό/2015 οριστικής πράξης ...

Κατά των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων το Ίδρυμά άσκησε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών τη με αρ. πρωτοκόλλου 921/2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς λόγω παρόδου της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 προθεσμίας προς έκδοση ρητής αποφάσεως της Δ.Ε.Δ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής αυτής, για κάθε φορολογία.

Κατά των σχετικών ισάριθμων τεκμαιρόμενων σιωπηρών απορρίψεων της οικείας φορολογικής Αρχής στις εν λόγω φορολογίες εισοδήματος, Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.), και Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), το Ίδρυμα άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών τις με αριθμούς καταθέσεως/2016,/2016,/2016 και/2016 προσφυγές της αντίστοιχα στις φορολογίες εισοδήματος, Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.), και Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), με τις οποίες και αιτήθηκε, για τους αναφερόμενους σε αυτές νόμιμους, βάσιμους και αληθείς λόγους, την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμισή των οικείων τεκμαιρόμενων σιωπηρών απορρίψεων της Δ.Ε.Δ., καθώς και των συμπροσβαλλόμενων με αυτές καταλογιστικών πράξεων. Οι ανωτέρω προσφυγές απορρίφθηκαν ως εκπρόθεσμες δυνάμει των με αριθμούς/2019,/2019,/2019 και/2019 [αντίστοιχα για τις φορολογίες εισοδήματος, Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.), και Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.)], αποφάσεις των άνω Δικαστηρίων . Ακολούθως, κατά των ανωτέρω αποφάσεων το Ίδρυμά άσκησε ενώπιον του διοικητικού Εφετείου τις με αρ. καταθέσεως/2020,/2020,/2020 και/2020 αντίστοιχα για τις φορολογίες εισοδήματος, Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.), και Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), εφέσεις του οι οποίες και σήμερα εκκρεμούν ενώπιον του ανωτέρω Δικαστηρίου.

Το Ίδρυμά εν συνεχεία υπέβαλε προς τη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (ημερομηνία αποστολής και παραλαβής των σχετικών αιτήσεων η 26η/1/2022), τις υπό την ανωτέρω ημερομηνία κατάθεσης τέσσερεις αιτήσεις του με θέμα «Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 και των άρθρων 58 και 53 του Κ.Φ.Δ., επικαλούμενο την με αριθμό 2815/2020 απόφαση του ΣτΕ, και χωρίς την υποβολή ανέκκλητης δήλωσης αποδοχής των οικείων καταλογιστικών πράξεων.

Το προσφεύγων ίδρυμα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ επί των αιτήσεών του, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 και των άρθρων 58 και 53 του Κ.Φ.Δ., στις διατάξεις των οποίων η εν λόγω διάταξη παραπέμπει, δια αιτήσεως που υποβάλλεται στη Διοίκηση, χωρίς υποχρέωση παραίτησης από τα σχετικά ένδικα μέσα, σύμφωνα και με τις κρίσεις της προσφάτως εκδοθείσης με αρ. 2815/2020 αποφάσεως του ΣΤΕ.. Με την προσφάτως εκδοθείσα με αριθμό 2815/2020 απόφαση του ΣΤΕ (σκέψη 8, σχετικό 4), κρίθηκε ότι για την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, που αφορούν στη μείωση των προστίμων για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και για παράνομη έκπτωση Φ.Π.Α. με βάση τέτοια στοιχεία, διατάξεις οι οποίες είναι απολύτως συναφείς με τις επίμαχες διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, δύναται ο φορολογούμενος, εντός των προθεσμιών που ορίζει η εκάστοτε μεταβατική διάταξη που ρυθμίζει το καθεστώς των οικείων κυρώσεων (εν προκειμένω το άρθρο 49 του Ν.4509/2017 προβλέπει ως χρονικό διάστημα επίκλησης των οικείων διατάξεων, το διάστημα από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής έως την έκδοση αμετάκλητης απόφασης του ΣΤΕ), να απευθυνθεί στη (φορολογική) Διοίκηση και να ζητήσει να εφαρμοσθούν στην περίπτωση του (αν πληρούνται και οι λοιπές κατά νόμο προϋποθέσεις) οι μεταγενέστερες διατάξεις (εν προκειμένω του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017), εφόσον άγουν, ενόψει και των συνθηκών της συγκεκριμένης περίπτωσης, σε ευμενέστερη μεταχείρισή του. Εξάλλου, ως κρίθηκε με την άνω νομολογία «για την αναδρομική εφαρμογή -ως ευμενέστερων- των ως άνω διατάξεων από τη Διοίκηση, δεν απαιτείται η τήρηση των περαιτέρω προϋποθέσεων που τίθενται με τις μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 και 79 παρ. 3 του ν. 4474/2017, περί υποβολής ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των καταλογισθεισών παραβάσεων και παραιτήσεως από ασκηθέντα ένδικα μέσα και από κάθε σχετικό δικαίωμα εν γένει, διότι, όπως έχει ήδη κριθεί σε σχέση με τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (βλ. ΣΤΕ 1389/2019 επταμ., 2691/2017 επταμ.), αλλά ισχύει και για τις κατ' ουσίαν ομοίου περιεχομένου μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4472/2017, οι ως άνω προϋποθέσεις δεν συνάδουν με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας και προς το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής σε δικαστήριο (άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), ούτε με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., και, για τον λόγο αυτό, δεν τυγχάνουν εφαρμογής».

Επειδή στο άρθρο 49 παρ.1, 2 και 3 του ν.4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος,

ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 , όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω αίτηση -δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμοδίου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που έχουν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν έχει εκδοθεί ακόμη απόφαση ή έχει εκδοθεί αλλά δεν έχει καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω αίτηση - δήλωση ανέκκλητης αποδοχής περιλαμβάνει, κατά περίπτωση, και δήλωση παραίτησης των διαδίκων από του δικαιώματός τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από το δικόγραφο του ήδη ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την υποβολή στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του

Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας της παρούσας παραγράφου.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος.

...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου..».

Επειδή με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

«Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017/27-12-2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) «Μέτρα θεραπείας ατόμων που απαλλάσσονται από τη ποινή λόγω ψυχικής ή διανοητικής διαταραχής και άλλες διατάξεις», παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων για την επεικέστερη κύρωση σε όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 2, με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος υποβάλει στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου αίτηση -ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου κατά την ειδικότερα οριζόμενη διαδικασία στην παράγραφο αυτή. Ευνόητο είναι ότι για τις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του, ως προς το κύριο αντικείμενο αυτής.

Εν προκειμένω, εφιστάται η προσοχή στους Προϊστάμενους των αρμοδίων υπηρεσιών ώστε να μεριμνούν για την τήρηση των διαδικασιών που ορίζονται στο νόμο αναφορικά με την προσκόμιση από τον φορολογούμενο σχετικής βεβαίωσης από τη γραμματεία του αρμόδιου Δικαστηρίου, την αποστολή στη γραμματεία του Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης για την περάτωση της διαδικασίας, κ.λπ....».

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι :

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

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. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή στην ελληνική έννομη τάξη, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων είναι διάχυτος, παρεμπιπτόν, συγκεκριμένος και δηλωτικός, σε αντίθεση με το μοντέλο του συγκεντρωτικού ελέγχου της συνταγματικότητας και την αντίστοιχη ύπαρξη συνταγματικού δικαστηρίου, με αποτέλεσμα η απόφαση, που κηρύσσει την αντισυνταγματικότητα ενός νόμου να μην παράγει δεδικασμένο, που ισχύει έναντι όλων

(erga omnes), αλλά δεδικασμένο, που να ισχύει μεταξύ των διάδικων μερών της δίκης (inter partes) και για τη συγκεκριμένη ιστορική και νομική αιτία της υποκείμενης διαφοράς. Το εν λόγω αποτυπώνεται στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, που ισχύει για τις διοικητικές διαφορές, όπως είναι και οι φορολογικές διαφορές, όπου ορίζεται:

-στον **Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) - Άρθρο 197 Δεδικασμένο:** «3.Το αναφερόμενο στις προηγούμενες παραγράφους δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι, καθώς και αυτών που έγιναν, κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το πέρας της, καθολικοί ή ειδικοί διάδοχοί τους, εκτείνεται δε και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης.».

στο **Π.δ. 18/1989 — Άρθρο 50 Συνέπειες απόφασης:** «5. Οι αποφάσεις της Ολομελείας, ακυρωτικές και απορριπτικές, καθώς και των Τμημάτων, αποτελούν μεταξύ των διαδίκων δεδικασμένο που ισχύει και σε κάθε υπόθεση ή διαφορά ενώπιον δικαστικής ή άλλης αρχής, κατά την οποία προέχει το διοικητικής φύσεως ζήτημα που κρίθηκε από το Συμβούλιο.».

Επειδή εν προκειμένω ως αναλυτικά αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης το προσφεύγων Ίδρυμα υπέβαλε στις 26/01/2022, τις με ημερομηνία 24/01/2022 αιτήσεις του, με τις οποίες ζητούσε την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης του αρ. 49 του Ν.4509/2017 η χωρίς την υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των καταλογισθεισών παραβάσεων και παραιτήσεως από ασκηθέντα ένδικα μέσα, επικαλούμενο την αναλογική εφαρμογή της με αριθμό 2815/2020 απόφαση του ΣΤΕ με την οποία κρίθηκε ότι για την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, που αφορούν στη μείωση των προστίμων για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και για παράνομη έκπτωση Φ.Π.Α. δύναται ο φορολογούμενος, εντός των προθεσμιών που ορίζει η εκάστοτε μεταβατική διάταξη που ρυθμίζει το καθεστώς των οικείων κυρώσεων να απευθυνθεί στη (φορολογική) Διοίκηση και να ζητήσει να εφαρμοσθούν οι μεταγενέστερες διατάξεις εφόσον άγουν, σε ευμενέστερη μεταχείρισή του. Σύμφωνα με την άνω νομολογία κρίθηκε ότι «για την αναδρομική εφαρμογή -ως ευμενέστερων- των ως άνω διατάξεων από τη Διοίκηση, δεν απαιτείται η τήρηση των περαιτέρω προϋποθέσεων που τίθενται με τις μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 και 79 παρ. 3 του ν.4474/2017, περί υποβολής ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των καταλογισθεισών παραβάσεων και παραιτήσεως από ασκηθέντα ένδικα μέσα και από κάθε σχετικό δικαίωμα εν γένει, διότι, όπως έχει ήδη κριθεί σε σχέση με τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (βλ. ΣΤΕ 1389/2019 επταμ., 2691/2017 επταμ.), αλλά ισχύει και για τις κατ' ουσίαν ομοίου περιεχομένου μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4472/2017, οι ως άνω προϋποθέσεις δεν συνάδουν με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας και προς το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής σε δικαστήριο (άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), ούτε με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που

κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., και, για τον λόγο αυτό, δεν τυγχάνουν εφαρμογής.

Επειδή η φορολογική αρχή στην εισήγηση των απόψεων της ελεγκτικής αρχής αναφέρεται επίσης το εξής:

«...η Υπηρεσία μας, στην προσπάθειά της να διασφαλίσει όσο το δυνατόν την ορθότητα της αρνητικής απάντησης που επρόκειτο να δώσει στις προαναφερθείσες αιτήσεις, **απευθύνθηκε προς επιβεβαίωση των θέσεών της στη Διεύθυνση Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε.**, η οποία μας απάντησε με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αναφέροντας επί λέξει τα εξής:

«Σε συνέχεια του κάτωθι μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας με το οποίο τίθενται ερωτήματα αναφορικά με αίτηση νομικού προσώπου αρμοδιότητας της υπηρεσίας σας, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Με τις από 24.01.2022 αιτήσεις ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου το νομικό πρόσωπο αιτείται την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 για την επεικέστερη κύρωση σε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΜΑΠ, ΕΤΑΚ και ΦΑΠ, που αφορούν χρήσεις προ της εφαρμογής του ΚΦΔ, εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου το 2015 και με τις οποίες επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2523/1997. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις ως άνω αιτήσεις οι υπό κρίση πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του άρθρου 49 του ν.4509/2017, ήτοι την 01.01.2018, εκκρεμούσαν ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου και περαιτέρω η υπόθεση συνεχίζει να εκκρεμεί ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου κατόπιν άσκησης εφέσεων του νομικού προσώπου κατά οριστικών αποφάσεων του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, με τις οποίες απορρίφθηκαν οι προσφυγές κατά των σιωπηρών απορριπτικών αποφάσεων του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και των παραπάνω συμπροσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017, με τις οποίες αντικαταστάθηκε η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι από 01.01.2018 και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του ΚΦΔ επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του ΚΦΔ, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Κώδικα, ο οποίος υπολογίζεται για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης επί των εκκρεμών υποθέσεων, όπως αυτές ορίζονται στην συγκεκριμένη παράγραφο, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή

απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου Επικρατείας (σχετ. ΠΟΛ1003/3-1-2018 και αιτιολογική έκθεση στο άρθρο 49).

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων για την επεικέστερη κύρωση σε όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 2, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του με την προϋπόθεση ότι υποβάλει στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου αίτηση-ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου κατά την ειδικότερα οριζόμενη διαδικασία στην παράγραφο αυτή (σχετ. ΠΟΛ 1214/22.12.2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας και κάθε αναγκαίου θέματος, για την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης για φορολογικές παραβάσεις.»).

Σημειώνεται δε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν.4509/2017, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.4520/2018, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017, ποσά πρόσθετων φόρων, που καταβλήθηκαν πριν την έναρξη εφαρμογής του εν λόγω άρθρου, ήτοι πριν την 1/1/2018.

Περαιτέρω σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν.4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.

Επισημαίνεται ότι με την αριθ. 2815/2020 απόφαση του ΣΤΕ, που επικαλείται στις αιτήσεις του το νομικό πρόσωπο, δεν κρίνονται οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Εξάλλου οι αποφάσεις του Συμβουλίου Επικρατείας (ΣΤΕ), όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και, προκειμένου περί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοικήσεως σε συμμόρφωση, χωρίς να υποχρεώνουν τη διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι το νομικό πρόσωπο δεν έχει έως σήμερα προβεί στις οριζόμενες από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ενέργειες ενώπιον της Διοίκησης, ώστε, τηρουμένης της ειδικά οριζόμενης στο νόμο διαδικασίας και με την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, να εφαρμοσθούν οι διατάξεις για την επεικέστερη κύρωση στις εν λόγω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δεν παρέχεται η δυνατότητα για την εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων.

Τέλος και δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία ήταν κατά την έναρξη ισχύος του άρθρου 49 του ν.4509/2017 εκκρεμής κατά την έννοια της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου, δύναται να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου αυτού για την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης, εφόσον τηρηθεί η διαδικασία και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3 αυτού και με την επιφύλαξη της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου. Περαιτέρω, ανεξάρτητα από τα παραπάνω, το Διοικητικό Εφετείο, κατά

το μέρος που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιόν του, έχει αρμοδιότητα να επιληφθεί αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Η Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της Δ/νσης Ελέγχων

.....»

Επειδή το ευνοϊκότερο καθεστώς κατ' επιταγή του ν.4509/2017, όπως τροποποίησε το άρθρο 72 παρ. 17 του ΚΦΔ, δεν εφαρμόζεται αυτεπαγγέλτως από τη Διοίκηση αλλά προκειμένου να τύχει εφαρμογής απαιτείται αίτηση του φορολογουμένου σε υπόθεση, η οποία είναι εκκρεμής.

Ωστόσο με την υπό κρίση αίτηση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 του προσφεύγοντος Ιδρύματος δεν προσκομίστηκαν τα εξής:

-αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της απόφασης του δικαστηρίου.

-δήλωση παραίτησης από του δικαιώματος του να ασκήσει οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής

-βεβαίωση της γραμματείας του αρμοδίου δικαστηρίου για την επίδοση της δικαστικής απόφασης καθώς και για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης.

Ως εκ τούτου λόγω μη προσκόμισης των προβλεπόμενων από τον ισχύοντα νόμο και τις σχετικές Αποφάσεις και Οδηγίες της Διοίκησης, δικαιολογητικών, ορθώς δεν έγιναν αποδεκτές από την φορολογική αρχή οι αιτήσεις του προσφεύγοντος Ιδρύματος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία **28/03/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς «.....» **Ν.Π.Ι.Δ. με ΑΦΜ** και την επικύρωσης της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου επί των με ημερομηνία κατάθεσης 26.01.2022 αιτήσεων του Ιδρύματος περί αναδρομικής εφαρμογής του Ν.4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους, των καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος, Φ.Μ.Α.Π., Ε.Τ.ΑΚ., και ΦΑΠ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.