



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 10/01/2017

Αριθμός απόφασης: **60**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας «. . . . .» – **Α.Φ.Μ.** ....., κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο δορυφορικών συστημάτων (κεραιών-ανακλαστήρων) και διεύθυνση έδρας .χλμ. Θεσ/νίκης-..... -..... κατά της με αριθμ. α) ...../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, β) ...../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, γ) ...../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 δ) ...../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, ε) ...../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, στ) ...../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, ζ) ...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, η) ...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 χρήσης 2013, θ) ...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 χρήσης 2012, ι) ...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, ια) ...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, ιβ) ...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ιγ)...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/201, ιδ)

...../2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και ιε) ...../2016 πράξης διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από .....-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

**6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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. ..../2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης οικ. έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 93.178,40 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 111.814,08 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 204.992,48 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης οικ. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 55.389,60 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 51.235,38 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 106.624,98 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης οικ. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 30.357,60 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 18.973,50 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 49.331,10 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 501.272,25 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 601.526,70 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.102.798,95 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 321.806,09 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 386.167,31 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 707.973,40 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 127.880,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 115.092,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 242.972,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 500,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 100,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 1.200,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 1.000,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 300,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 300,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 300,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../2016. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 1.200,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2011-2014 από την Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης, με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α ...../02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../19-11-2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΓΕΔΔ.Φ. 1101.2015/...../17.9.2015 έγγραφο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης που εστάλη προς τη Δ.Ο.Υ. .... και με το οποίο ζητούσε ενημέρωση σχετικά με το αν βεβαιώθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης ποσό ύψους 72.830,65 ευρώ, αν εισπράχθηκε μέρος ή όλο αυτού και επιπρόσθετα, εάν η προσφεύγουσα έχει υποβάλει όλες τις προβλεπόμενες από τις κείμενες διατάξεις δηλώσεις (φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές τιμολογίων κτλ).. Σε συνέχεια του ανωτέρω εγγράφου, η ΔΟΥ ..... απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης το με αρ. πρωτ. ..../08.10.2015 ενημερωτικό έγγραφο (το οποίο κοινοποιήθηκε και στον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης) σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω επιχείρηση δεν υπέβαλε τις παρακάτω δηλώσεις:

- 1) ΦΕ οικ. ετ. 2012, 2013, 2014 και φορολ. ετ. 2014
- 2) Εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ 2012., 2013
- 3) Συγκεντρωτικές τιμολογίων χρήσεων 2013, 2014

Επιπλέον με το με αρ. πρωτ. ..../...../2015/21.01.2015 έγγραφο της η Α' Μονάδα της Αρχής του Άρθρου 7 του Ν. 3691/2008 διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης την πληροφορία ότι από έρευνα που διενεργήθηκε εκ μέρους τους με αφορμή πληροφοριακό έγγραφο της ..... προέκυψε ότι η προσφεύγουσα φαίνεται να μην έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και

εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2011-2013, ενώ έχει υποβάλει το μεγαλύτερο μέρος των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και συνεπώς προκύπτουν υπόνοιες για ενδεχόμενη φοροδιαφυγή.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα ποσά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στις χρήσεις 2011-2013 και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομη απόρριψη των βιβλίων επειδή είναι άκυρη η επίδοση των προσκλήσεων.
- 2) Αίτημα επανελέγχου. Τυχόν εμμονή της διοίκησης στα αρχικά πορίσματα παραβιάζει τις αρχές της εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης
- 3) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Μη σύννομη έκθεση ελέγχου γιατί δεν κληθήκαμε να εκφράσουμε τις απόψεις μας επί συγκεκριμένων πορισμάτων ελέγχου
- 4) Άκυρες οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ όταν στηρίζονται σε έκθεση μερικού ελέγχου.
- 5) Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον οι διατάξεις εξωλογιστικού προσδιορισμού έχουν ρητώς καταργηθεί και για χρήσεις πριν την 31.12.2013 και λόγω μη εφαρμογής του λογιστικού προσδιορισμού που προβλέπει ο Ν. 4172/2013 αντί του εξωλογιστικού ως ευνοϊκότερου νόμου προς το διοικούμενο που τυγχάνει αναδρομικής εφαρμογής

**Ως προς τον πρώτο και τον τρίτο προβαλλόμενους λόγους περί ακυρότητας της επίδοσης των προσκλήσεων και παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης με συνέπεια την απόρριψη των βιβλίων**

**Επειδή**, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται σαφώς ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας....»

**Επειδή**, στο άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) ... β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα

ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας».

Στην προκειμένη περίπτωση, οι κοινοποιήσεις των προσκλήσεων – αιτημάτων παροχής πληροφοριών με αριθμό πρωτ. ..../23-11-2015 και ...../01-02-2016 συντελέστηκαν νομότυπα (με συστημένες επιστολές) τόσο στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης, όσο και στις δηλωθείσες διευθύνσεις κατοικίας των φερομένων ως νομίμων εκπροσώπων της.

**Επειδή** η διοίκηση και εκπροσώπηση ανώνυμης εταιρείας μετά τη λήξη της θητείας του διοικητικού συμβουλίου, κατά τα ανωτέρω, εξασφαλίζεται με το διορισμό προσωρινής διοίκησης ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον, σύμφωνα με το άρθρο 69 του Αστικού Κώδικα, (βλ. Α.Π. 5/2004 Ολομ.).

**Επειδή** η επίδοση δικαστικών ή εξωδίκων εγγράφων γίνεται στον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας (ΚΠολΔ 126 §1 δ'). Αν το ΔΣ ή ανάλογα ο Διευθύνων Σύμβουλος, έχει, για οποιοδήποτε λόγο, εκπέσει του δικαιώματος του (πχ. λόγω λήξης της θητείας του) ή έχει εκλεγεί ακύρως, η επίδοση θα είναι παρά ταύτα έγκυρη, εφόσον το ΔΣ εξακολουθεί να ασκεί τα καθήκοντα του και δεν έχει αναλάβει νέο ΔΣ («de facto διοικητικό συμβούλιο» ή «de facto διευθύνων σύμβουλος»). Η λύση αυτή επιβάλλεται από τη δίκαιη στάθμιση συμφερόντων. (Ρόκας, Εμπορικές Εταιρίες, 7<sup>η</sup> έκδοση, σελ. 325-326).

**Επειδή** ως γενικός κανόνας ισχύει ο εξής (αν και για κάθε ειδικότερη περίπτωση μπορεί να ισχύσουν διαφοροποιήσεις): Εφόσον το εκπεσθέν ΔΣ δίνει προς τα έξω την εντύπωση ότι λειτουργεί νόμιμα και κανένας μέτοχος-αν και τους είναι γνωστή η κατάσταση- δεν αντιδρά, προκαλώντας τον δικαστικό διορισμό προσωρινού ΔΣ, οι καλόπιστοι τρίτοι πρέπει να προστατευτούν. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η εγκυρότητα πράξεων τρίτων που απευθύνονται προς το ΔΣ, όπως οι επιδόσεις εγγράφων, αλλά ούτε και πράξεων του ΔΣ προς τρίτους (Ρόκας, Εμπορικές Εταιρίες, 7<sup>η</sup> έκδοση, σελ. 331).

**Επειδή**, στο άρθρο 5 παρ. 2 περ δ' του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: « Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

**Επειδή**, έκαστο νομικό πρόσωπο και συνεπώς, και η ανώνυμη εταιρεία επιτάσσεται με αναγκαστικού δικαίου διάταξη (άρθρο 65 του Α.Κ.) να έχει διοίκηση. Ωστόσο εκπρόσωπος ο οποίος χάνει την ιδιότητα του ως εκπρόσωπος εταιρείας εξακολουθεί να ευθύνεται για τις πράξεις και τις παραλείψεις στις οποίες προέβηκε κατά τη διάρκεια της θητείας του. «Ευθύνη είναι δυνατόν να φέρει όχι μόνο ο εν ενεργεία διοικων αλλά και ο παλαιότερος. Είναι δυνατόν ένα πρόσωπο το οποίο είχε ανατεθεί η διαχείριση των εταιρικών πραγμάτων να είχε προβεί σε ενέργειες ή παραλείψεις οι οποίες οδήγησαν σε ζημία των εταιρικών δανειστών. Η παραίτηση ή η κατ' άλλο τρόπο αποχώρηση του από την εταιρία δεν τον απαλλάσσει αυτομάτως από ενδεχόμενη ευθύνη του.» (ΚΟΚΚΙΝΗ ΛΟΥΚΑ, Αφερεγγυότητα κεφαλαιουχικής εταιρείας και ευθύνη διοικούντων έναντι εταιρικών δανειστών, Αθήνα- Κομοτηνή, 2001, σελ 376).

**Επειδή**, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο :α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.»

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα το με αρ. ..../.....2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 με τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και τις προσωρινές πράξεις προστίμων και η ταχθείσα προθεσμία των είκοσι ημερών παρήλθε χωρίς η προσφεύγουσα να υποβάλλει έγγραφο υπόμνημα επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι κατ' αρχήν η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

**Επειδή**, εν προκειμένω, τηρήθηκαν όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση μέχρι τη σύνταξη της παρούσας δεν έχει προβεί στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σε οποιαδήποτε μεταβολή δήλωσης στοιχείων (αναφορικά με μεταφορά έδρας, διορισμού νόμιμου εκπροσώπου, διακοπή ή αναστολή των λειτουργιών της), με αποτέλεσμα ακόμη και σήμερα στο υποσύστημα του μητρώου του συστήματος TAXIS να εμφανίζεται ως ενεργή στην αρχική δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση στο .... χλμ. Θεσ/νίκης-....., ..... Τ.Κ. .... . και με τους ίδιους νόμιμους εκπροσώπους δεν πλήττει σε καμία περίπτωση το νομότυπο της επίδοσης. Αντιθέτως, καταδεικνύει ότι η ίδια δεν επέδειξε επιμέλεια και σύνεση, ώστε να αποτρέψει την παρούσα κατάσταση.

Ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προσβαλλόμενοι.



**Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί του αιτήματος διενέργειας επανελέγχου διαφορετικά παραβιάζονται οι αρχές της χρηστής διοίκησης, και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων**

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

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

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

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

**Επειδή**, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει

μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

**Επειδή**, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοίμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της

δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

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

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

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι παραπάνω αρχές και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο ότι είναι άκυρες οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ όταν στηρίζονται σε έκθεση μερικού ελέγχου.**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των

φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

**Επειδή**, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται σαφώς ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν 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:..... στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση...»

**Επειδή**, με την ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει ή ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Στο άρθρο 25 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.».

**Επειδή**, στο άρθρο 28 της ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που δια πιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται σαφώς ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και

στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο ότι είναι άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω μη εφαρμογής του λογιστικού προσδιορισμού που προβλέπει ο Ν. 4172/2013 αντί του εξωλογιστικού, ως ευνοϊκότερου νόμου προς το διοικούμενο που τυγχάνει αναδρομικής εφαρμογής**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περ. γ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.,.....»*

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 30 § 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «*Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: .....γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, .....*»

**Επειδή** περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....»*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «*3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»*

**Επειδή**, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

**Επειδή** στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν για τις χρήσεις 2011-2013 ανακριβή λόγω του ότι δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτές τη διαχειριστικές περιόδους ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς.

Συνεπώς ο φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ που καταλογίστηκε στις χρήσεις 2011-2013 προέρχεται από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) και αντίστοιχα των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν. 2238/94 και 48 του ν. 2859/2000 καθόσον για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ορθώς κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. στ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)»*.

**Επειδή**, στο ν.4172/23-07-2013 ορίζεται ότι οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 72 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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.»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έως και της σύνταξη της παρούσας δεν προσκόμισε νέα στοιχεία (τα τηρούμενα βιβλία και τα στοιχεία της) στα πλαίσια του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 παρότι τα επικαλείται ώστε να διενεργηθεί επανέλεγχος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ...../2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΒΣ, ΚΦΔ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... Θεσ/νίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από ...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας «.....» – **Α.Φ.Μ.** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	93.178,40
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	111.814,08
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	204.992,48 €

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	55.389,60
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	51.235,38
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	106.624,98 €

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	30.357,60

Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	18.973,50
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	<b>49.331,10 €</b>

#### Β. Φ.Π.Α.

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011</b>	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	501.272,25
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	601.526,70
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	<b>1.102.798,95 €</b>

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012</b>	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	321.806,09
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	386.167,31
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	<b>707.973,40 €</b>

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013</b>	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	127.880,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	115.092,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	<b>242.972,00 €</b>

#### Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

<b>Πρόστιμο ΚΒΣ</b>	<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012</b>
	900/3= 300
	900X3=2.700/3=900
	<b>ΣΥΝΟΛΟ 1.200,00 €</b>

#### Δ. Πρόστιμο ΚΦΔ:

<b>Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013</b>	<b>Φορολογικό έτος 2016</b>
	<b>500,00 €</b>
<b>Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013</b>	<b>Φορολογικό έτος 2016</b>
	<b>1.000,00 €</b>

#### Ε. Πρόστιμο ΚΦΑΣ:

<b>Πρόστιμο ΚΦΑΣ</b>	<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013</b>
	<b>100,00 €</b>

#### ΣΤ. Πρόστιμο ΦΠΑ



Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011
	300,00 €

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	300,00 €

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013
	300,00 €

#### **Z. Πρόστιμο ΦΠΑ**

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
	8X150=1.200,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α.α**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).