



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 31/10/2022

Αριθμ. Αποφ.: 2041

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του της με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού – Σταυρούπολη και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: α) των με

αρ. ..., .. και/2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου ελεύθερων επαγγελματιών και αμοιβών τρίτων διαχειριστών ετών 1998, 1999 και 2000, αντίστοιχα, β) της με αριθμ. ../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικού έτους 2003, γ) της με αριθμ. ../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λ.π. Τρίτων διαχειριστικού έτους 2003, δ) της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων ή μεμονωμένων καλλιτεχνών ξένων χωρών, διαχειριστικού έτους 2003, ε) της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, διαχειριστικού έτους 2005, στ) της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεών και χορηγιών διαχειριστικού έτους 2004 και ζ) της με αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος χρήσης 2003, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./10-06-2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτη η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή.

6. Την με αριθμ./28-04-2022 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε, στα πλαίσια άσκησης της με αριθ./29-07-2019 δικαστικής προσφυγής κατά της με αριθμ./10-06-2019 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **14/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του της **Θεσσαλονίκης με ΑΦΜ** 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 αριθ./**28-04-2022** απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, ακυρώθηκε η με αριθ./10-06-2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, επί της με αριθμ. πρωτ./14-02-2019 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «.....» της Θεσσαλονίκης, διότι κρίθηκε ότι η ενδικοφανής προσφυγή είχε εμπροθέσμως ασκηθεί λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης των προβαλλόμενων πράξεων. Κατόπιν τούτο, το Διοικητικό Δικαστήριο με την ως άνω απόφασή του :

α) ακύρωσε την απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, επί της με αριθμ. πρωτ./14-02-2019 ασκηθείσας ενδικοφανούς

προσφυγής κατά των ως άνω προσβάλλομενων πράξεων και β) ανέπεμψε την υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να καταστεί ενώπιόν της εκ νέου εκκρεμής και να εξεταστεί η βασιμότητα των λόγων της, ενόψει των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. και της ερμηνευτικής προσέγγισής τους από τη νομολογία.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 1998, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, Τέλη Χαρτοσήμου και ΟΓΑ Χαρτοσήμου ελευθέρων επαγγελματιών ύψους 7.176,53 €, Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών τρίτων ύψους 393,52 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στο Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου ελευθέρων επαγγελματιών ύψους 6.731,59 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής, στο Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών τρίτων ύψους 369,12 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 14.670,76 €.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 1999, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, Τέλη Χαρτοσήμου και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών ύψους 802,32 €, Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών τρίτων ύψους 158,61 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στο Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου ελευθέρων επαγγελματιών ύψους 752,58 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής, στο Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών τρίτων ύψους 148,78 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 1.862,29 €.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2000, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, Τέλη Χαρτοσήμου και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών ελευθερίων επαγγελματιών ύψους 3.089,00 €, Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών τρίτων ύψους 95,08 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας στο Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου ελευθέρων επαγγελματιών ύψους 2.897,48 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής, στο Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου αμοιβών τρίτων ύψους 89,19 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.170,75€**.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών έτους 2003, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, φόρος ύψους 141,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, ύψους 132,31 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **273,37 €**.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές κ.λ.π. τρίτων έτους 2003, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄

Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, φόρος ύψους 132,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, ύψους 123,87 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **255,93 €**.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων έτους 2003, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, φόρος ύψους 529,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 496,67 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **1.026,17 €**.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το Δημόσιο κ.λ.π. έτους 2005, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, φόρος 4% ύψους 5,89 €, φόρος 8% ύψους 667,01 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας φόρου 4% ύψους 5,53 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας φόρου 8% ύψους 625,66 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **1.304,09 €**.

Με την με αριθμό **../2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεών και χορηγιών έτους 2004, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, φόρος δωρεών και χορηγιών ύψους 136,03 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 127,60 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **263,63 €**.

Με την με αριθμό **...../2018** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος ετών 2002 και 2003, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της, πρόστιμο ύψους 200,00 €, επειδή δεν υπέβαλε οριστικές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών για τις χρήσεις 2002 και 2003, κατά παράβαση του άρθρου 57 του ν. 2238/1994 και δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου στο φόρο ελευθέρων επαγγελματιών και αμοιβών τρίτων του Κ.Ν.Τ.Χ, παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, από αμοιβές κ.λ.π. τρίτων, των άρθρων 58 και 55 του ν. 2238/1994 και από αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων ή μεμονωμένων καλλιτεχνών ξένων χωρών του ν. 3843/1958 (πλέον άρθρο 13 ν. 2238/1994) και παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το δημόσιο κ.λ.π. του άρθρου 55 του ν. 2238/1994 και ελέγχου φόρου δωρεών και χορηγιών του ν. 2961/2001, δυνάμει της με αριθμ. **...../23-04-2018** σχετικής εντολής ελέγχου.

Το προσφεύγον δια του εκπροσώπου της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, επικαλούμενο παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για την επιβολή φόρου και επιπροσθέτως, προβάλλοντας ότι η εικοσαετής παραγραφή της οποίας γίνεται επίκληση για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, είναι αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς την παραγραφή των ως άνω φορολογιών :

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.6. του άρθρου 15Ε του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι : « *Εις τέλος 3% υπόκειται η υπό των προσώπων των αναφερομένων εις την παράγραφον 1 του άρθρου 15δ του παρόντος εξόφλησις κατά τινα των εν τη πρώτη περιόδω του εδαφίου α της παραγράφου 4 του άρθρου 32 του παρόντος αναφερομένων τρόπων ή και άλλως προμηθειών, μεσιτειών, αμοιβών ή άλλων παροχών (πλην των υπό ασφαλιστικών εν γένει και συνταξιοδοτικών Ταμείων ή Οργανισμών καταβαλλομένων παροχών), προς τραπεζας, εμπορικούς αντιπροσώπους, παραγγελιοδόχους, ανταποκριτάς, μεσίτας, πράκτορας οιοουσδήποτε, ως και προς οιοουσδήποτε άλλους επιτηδευματίας ή και προς ιδιώτας.....*

Το εν λόγω τέλος καταβάλλεται, εις ην μεν περίπτωσην υφίσταται υποχρέωσις υποβολής εις τον Οικονομικόν Έφορον των υπό του άρθρου 45 του Κ.Φ. Στοιχείων οριζομένων στοιχείων διά τριπλοτύπου κατά την υποβολήν των στοιχείων τούτων, εις πάσαν δε άλλην περίπτωσην κατά την κατά τινα των ανωτέρω τρόπων εξόφλησιν της προμηθείας κ.λπ.»

Επειδή, σύμφωνα δε, με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (1085832/3312/0014/1989 - ΦΕΚ 589 Β'), τα τέλη χαρτοσήμου που οφείλονται στις προαναφερόμενες αμοιβές, επί των οποίων λαμβάνει χώρα, κατά τα ανωτέρω, παρακράτηση φόρου εισοδήματος, αποδίδονται στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.), κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο, που αποδίδεται και ο παρακρατούμενος επί των αμοιβών αυτών φόρος εισοδήματος (Υπ. Οικ. 1092125/4175/0014/ΠΟΛ.1186/1989).

Επειδή, ο προϊσχύων Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994), όπως ίσχυε μέχρι 31/12/2013, όριζε στο **άρθρο 58** του ν. 2238/1994, ότι : « *1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή "είκοσι τοις εκατό (20%)" στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους*

επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

Επίσης, οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το π.δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή "είκοσι τοις εκατό (20%)" στο ακαθάριστο ποσό αυτής.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.»

Επειδή, στο άρθρο 59 του ν. 2238/1994, οριζόταν ότι : «1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 14, των περιπτώσεων α', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας στην οποία έγινε η καταβολή των ποσών, για τα οποία έγινε η παρακράτηση, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε.»

Το ως άνω άρθρο τροποποιήθηκε με την παρ.14 άρθρ.5 Ν.2753/1999,ΦΕΚ Α 249/17.11.1999, ως εξής : «1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων α, ε και η της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή για το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.....3. Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από

το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης...»

Επειδή, στο **άρθρο 55** του ν. 2238/1994, οριζόταν ότι : «1. Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής:

στ) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

αα) ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα).

ββ) ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά και

γγ) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

αα) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ,

.....

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος παρακράτησης του φόρου και γενικά κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση διαχειριστική χρήση 2003, οριζόταν ότι : «6. Στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα:

α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, τηλεοπτικών και κινηματογραφικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,

β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την

εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.

Ομοίως, ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής, ανεξάρτητα αν για την καταβολή αυτήν απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 7 του Ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α'), όπως ισχύει, με συντελεστή:

αα) Είκοσι τοις εκατό (20%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.

ββ) Είκοσι τοις εκατό (20%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου αυτής.

Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα του αυτά.

Σε όλες τις περιπτώσεις, στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημίωσης, δικαιώματος ή αμοιβής, που δικαιούται να λάβει και του παρακρατούμενου φόρου που αναλογεί στο ποσό αυτής.

Η παρακράτηση του φόρου που οφείλεται ενεργείται κατά την πίστωση ή την καταβολή της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής στο δικαιούχο και η απόδοση του γίνεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος ή ευρώ, που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των αποζημιώσεων, δικαιωμάτων και αμοιβών που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.»

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας(**v. 4174/2013** ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), στο άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : « Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος

του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή περαιτέρω, στις **παρ. 1 και 5 του άρθρου 84** (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) όριζε ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της **Ε. 2123/01.07.2019** εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1165/2018 εγκυκλίου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.», ορίζεται ότι : «Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

2. Ειδικότερα, επί των ανωτέρω, το Β' Τμήμα του ΣτΕ, με την αριθμ. 732/2019 απόφασή του έκρινε τα ακόλουθα:....

β) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 , το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται, κατ' αρχήν, μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Ν.2238/1994 , με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη

στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α΄ του Ν.2238/1994 προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Στη δε σκέψη 11 της υπόψη απόφασης, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α΄ του Ν.2238/1994 , δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. β΄ του Ν.2238/1994 και, επομένως, δεν χωρεί περαιτέρω παρέκταση της (δεκαπενταετούς) προθεσμίας παραγραφής. Και τούτο διότι επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής μετά το δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας επίδοσης της δήλωσης, με αποτέλεσμα το συνολικό διάστημα παραγραφής να εκτείνεται στα δεκαοκτώ έτη από τη λήξη της ως άνω προθεσμίας, αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στην αρχή της αναλογικότητας. Επίσης, αναφέρεται ότι δεν συντρέχει λόγος επιμηκύνσεως της προθεσμίας παραγραφής πέραν της δεκαπενταετίας σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβάλλεται κατά το δέκατο τρίτο ή κατά το δέκατο τέταρτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Με βάση τα ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κατ΄ άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α΄ του Ν.2238/1994 δεκαπενταετής προθεσμία για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης τίθεται κατά νόμο ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής και επί εκπρόθεσμης δηλώσεως.

3. Με την ΠΟΛ.1165/2018 εγκύκλιό μας, κοινοποιήθηκε η υπ΄ αριθμ. 147/2018 γνωμοδότηση της Α΄ Ολομέλειας Διακοπών του ΝΣΚ , σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 , με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Ειδικότερα, διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ. 1 αρθρ. 84 του Ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ. εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994).

Επίσης, βάσει της ανωτέρω γνωμοδότησης του ΝΣΚ, με την ως άνω εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι τυχόν υποβολή της δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Συνεπώς, αναφορικά με την εξαιρετική δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου, με την ανωτέρω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι αυτή εφαρμόζεται: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του Ν. 2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της

πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την αριθμ. 732/2019 απόφαση του ΣΤΕ , τροποποιείται η ΠΟΛ. 1165/2018 εγκύκλιος ΑΑΔΕ, ως προς την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πενταετία. Ειδικότερα, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, ήτοι για δηλώσεις που υποβάλλονται από το έκτο έτος και μετά, δεν εφαρμόζεται η δεκαπενταετής παραγραφή, αλλά βραχύτερη τριετής προθεσμία, αρχόμενη από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης και μη υπερβαίνουσα, κατ' ανώτατο όριο, τα δεκαπέντε έτη. Ως εκ τούτου, για όσες εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται στο δέκατο τρίτο, δέκατο τέταρτο ή δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τους, δεν τίθεται θέμα περαιτέρω παρέκτασης της προθεσμίας της δεκαπενταετούς παραγραφής...»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 Τμ.Β' αναφορικά με τη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου & της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, κρίθηκαν τα ακόλουθα: «Επειδή, ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣΤΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣΤΕ 1561/2003, πρβλ. ΣΤΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣΤΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). Αντιθέτως, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ'

ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αρ. **Ε 2147/11-9-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.», ορίζεται ότι :

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθώςον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός

του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Παράδειγμα: Σε επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ'αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151).

3. Διευκρινίζεται ότι, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (ήτοι μέχρι 31/12/2013), **και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ή τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών που αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται στο Δημόσιο και παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος), ισχύουν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 άρθ. 72 του Κ.Φ.Δ., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής.**

Παράδειγμα: Στην περίπτωση τέλους χαρτοσήμου μισθωμάτων χρήσης 2013 για τα οποία η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται εντός του έτους 2014 και υφίσταται υποχρέωση καταβολής του οικείου τέλους χαρτοσήμου εντός του έτους 2014, ο χρόνος παραγραφής αρχεται από την 31-12-2014 και λήγει την 31-12-2019 βάσει του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, εφόσον δεν συντρέχει λόγος παρέκτασής του, βάσει των εξαιρέσεων που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 5 και 68 του ν.2238/1994. Αν η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν υποβληθεί, ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου επί μισθωμάτων χρήσης 2013 λήγει, σύμφωνα με το αρ. 84§5 ν. 2238/1994, στις 31/12/2029.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη του ΚΦΔ.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρου 102§1 του ν. 2961/2001 (Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια), ορίζεται ότι : 1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

1) Με βάση την από 27/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου στο φόρο ελευθέρων επαγγελματιών και αμοιβών τρίτων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο δεν υπέβαλε τις δηλώσεις τελών χαρτοσήμου φόρου ελευθέρων επαγγελματιών για τα 1^ο, 2^ο 5^ο και 6^ο δίμηνα του έτους 1998, για τα 1^ο και 6^ο δίμηνα του έτους 1999 και για τα 2^ο, 3^ο, 4^ο, 5^ο και 6^ο δίμηνα του έτους 2000, ενώ δεν υπέβαλε, καμία δήλωση τελών χαρτοσήμου φόρου αμοιβών τρίτων, για τα ελεγχόμενα έτη 1998-2000, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15^ε του Κ.Ν.Τ.Χ. Συνεπώς, στις περιπτώσεις τελών χαρτοσήμου φόρου ελευθέρων επαγγελματιών και χαρτοσήμου αμοιβών τρίτων χρήσεων 1998, 1999 και 2000, για τις οποίες δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις τελών χαρτοσήμου και υφίσταται υποχρέωση καταβολής των οικείων τελών χαρτοσήμου εντός των ετών 1999, 2000 και 2001, αντίστοιχα, ισχύει ο κανόνας της δεκαπενταετούς παραγραφής και ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31/12/1999, 31/12/2000 και 31/12/2001 και λήγει την 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016, αντίστοιχα.

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία χαρτοσήμου των χρήσεων 1998, 1999 και 2000, ολοκληρώθηκε στις 27/12/2018, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης και την έκδοση των

προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της δεκαπενταετούς παραγραφής, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, της απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθ. Ε 2147/2020 και της ΣΤΕ 433/2020, ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου για τις χρήσεις 1998, 1999 και 2000, γίνεται αποδεκτός.

2) Με βάση την από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τη χρήση 2003, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο υπέβαλε στις 31/03/2017, με τις διατάξεις του ν. 4446/2016, αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου ελευθερίων επαγγελματιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 2238/1994. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, κατ'εφαρμογή των συνδυαστικών διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και της Ε. 2123/2019 εγκυκλίου, ισχύει ο κανόνας της δεκαπενταετούς παραγραφής και ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31/12/2004 και λήγει την 31/12/2019.

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών έτους 2003, ολοκληρώθηκε στις 27/12/2018, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης (./2018) πράξης, ήτοι, πριν τη συμπλήρωση του χρόνου της δεκαπενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει διαφορά παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, για τη χρήση 2003, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3) Με βάση την από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κλπ. τρίτων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τη χρήση 2003, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο υπέβαλε, στις 31/03/2017, αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου ελευθερίων επαγγελματιών, με το ν. 4446/2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 2238/1994. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, ισχύει ο κανόνας της δεκαπενταετούς παραγραφής και ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31/12/2004 και λήγει την 31/12/2019.

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κλπ. Τρίτων, έτους 2003, ολοκληρώθηκε στις 27/12/2018, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης (./2018) πράξης, ήτοι πριν τη συμπλήρωση του χρόνου της δεκαπενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει διαφορά παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές Τρίτων, για τη χρήση 2003, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

4) Με βάση την από 27/12/2018 έκθεση τακτικού ελέγχου παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων ή μεμονωμένων καλλιτεχνών ξένων χώρων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τη χρήση 2003, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο υπέβαλε στις

31/03/2017, αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, με το ν. 4446/2016 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 2238/1994. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, ισχύει ο κανόνας της δεκαπενταετούς παραγραφής και ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31/12/2004 και λήγει την 31/12/2019.

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων ή μεμονωμένων καλλιτεχνών ξένων χώρων, έτους 2003, ολοκληρώθηκε στις 27/12/2018, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης (./2018) πράξης, ήτοι πριν τη συμπλήρωση του χρόνου της δεκαπενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου, ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει διαφορά παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων ή μεμονωμένων καλλιτεχνών ξένων χώρων, για τη χρήση 2003, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

5) Με βάση την από 27/12/2018 έκθεση τακτικού ελέγχου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το Δημόσιο κλπ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τη χρήση 2005, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο υπέβαλε αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 55 του ν. 2238/1994. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής, για την οποία υφίσταται υποχρέωση καταβολής του παρακρατούμενου φόρου εντός του έτους 2006 και ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31/12/2006 και λήγει την 31/12/2011.

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το Δημόσιο κλπ, έτους 2005, ολοκληρώθηκε στις 27/12/2018, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης (./2018) πράξης, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει διαφορά παρακρατούμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το Δημόσιο για τη χρήση 2005, γίνεται αποδεκτός.

6) Με βάση την από 27/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου Δωρεών και χορηγιών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τη χρήση 2004, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο υπέβαλε την με αριθ./27-01-2005 ανακριβή δήλωση φόρου δωρεάς και χορηγιών.

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία δωρεάς για τη χρήση 2004, ολοκληρώθηκε στις 27/12/2018, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης (./2018) πράξης, μετά την παρέλευση του χρόνου της δεκαετούς παραγραφής, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 102§1 του ν. 2961/2001 του Κώδικα Φορολογίας

Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο δωρεάς για τη χρήση 2004, γίνεται αποδεκτός.

7) **Επειδή**, τέλος με βάση την από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (άρθρο 4 του ν. 2523/1997), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το προσφεύγον νομικό πρόσωπο δεν υπέβαλε οριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, για τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, για τις χρήσεις 2002 και 2003, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 57 του ν. 2238/1994.

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία προστίμων για τις χρήσεις 2002 και 2003, ολοκληρώθηκε στις 27/12/2018, με την σύνταξη της σχετικής Έκθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης (...../2018) πράξης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1994, για τη χρήση 2002, ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 01/04/2003(31/03/2003 η προθεσμία υποβολής της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών) και λήγει την 31/03/2018, δηλαδή μετά την παρέλευση του χρόνου της δεκαπενταετούς παραγραφής, ενώ, για τη χρήση 2003, ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 01/04/2004 και λήγει την 31/03/2019, ήτοι, πριν την παρέλευση του χρόνου της δεκαπενταετούς παραγραφής. Κατόπιν τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμα γίνεται αποδεκτός μόνο για τη χρήση 2002.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/2/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ως εξής:

Την επικύρωση :

1. Της με αριθ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών, έτους 2003.
2. Της με αριθ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κλπ. Τρίτων, έτους 2003.
3. Της με αριθ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων ή μεμονωμένων καλλιτεχνών ξένων χωρών, έτους 2003..

Την ακύρωση λόγω παραγραφής:

1. Των με αριθ. ..., .., και ../27-12-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τα έτη 1998, 1999 και 2000, αντίστοιχα.

2. Της με αριθ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το Δημόσιο κλπ., έτους 2005.
3. Τη με αριθ. ../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεών και χορηγιών έτους 2004

Την τροποποίηση:

- 1.Της με αριθ./27-12-2018 πράξης επιβολής προστίμων εισοδήματος (άρθρου 4 του ν. 2523/1997), ως προς τη διαγραφή του προστίμου για τη χρήση 2002, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Αρ. πράξης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπ'αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 1998	14.670,76	0,00
Υπ'αρ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 1999	1.862,29	0,00
Υπ'αρ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2000	6.170,75	0,00
υπ'αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου ελευθέρων επαγγελματιών έτους 2003	273,37	273,37
υπ'αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές τρίτων έτους 2003	255,93	255,93
υπ'αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ξένων καλλιτεχνικών συγκροτημάτων ή μεμονωμένων καλλιτεχνών ξένων χωρών έτους 2003	1.026,17	1.026,17
υπ'αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στην αξία αγαθών ή υπηρεσιών προς το δημόσιο έτους 2005	1.304,09	0,00
υπ'αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς -χορηγιών έτους 2004	263,63	0,00
Υπ'αρ./27-12-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, ετών 2002 και	200,00	100,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.