



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/01/2017

Αριθμός Απόφασης:31

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17§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 αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «.», ΑΦΜ, που εδρεύει στην, στην οδό, Τ.Κ. και β) του, ΑΦΜ: ατομικά λόγω της ιδιότητας του ως διαχειριστή και νόμιμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, κατά της υπ.αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003, συνολικού ποσού 4.000,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ.αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003, συνολικού ποσού 4.000,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.», ΑΦΜ και β) του, ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προσαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.000,00€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από/2012 εκθέσεις ελέγχου του Κ.Β.Σ. που συντάχθηκαν αντίστοιχα από το Ειδικό συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) και την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε στον Γ.Σ. «Ο», με βάση τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων Ευρώ. **Από τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., καθώς και της από 03/09/2014 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα που αποστάλθηκε στην Δ.Ο.Υ..... με το με αρ. πρωτ./Τ.ΔΙΚ./...../17-09-2014 έγγραφο**, προέκυψε ότι μεταξύ των καταλογιζόμενων παραβάσεων σε βάρος του εκδότη Γ.Σ. «.....» με Α.Φ.Μ. περιλαμβανόταν και **ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.600,00 € με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2003** το οποίο κρίθηκε ως μερικώς εικονικό, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Από τον επανέλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./01-12-2014 σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 (οικονομικά έτη 2003, 2004 και 2005), λόγω των νέων στοιχείων που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.. Με την προαναφερόμενη έκθεση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε: α) με τον Ν.3259/2004, για τα οικονομικά έτη 2001-2003, β) με τον Ν.3697/2008 για τα οικονομικά έτη 2004-2007 και γ) με τον νόμο 3888/2010 για τα έτη 2008-2010.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2003, ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον ΦΠΑ 3.600,00€, συνολικής αξίας 23.600,00€ για την τοποθέτηση διαφημιστικής πινακίδας στο γήπεδο του ως άνω Γυμναστικού Συλλόγου και συγκεκριμένα το Τ.Π.Υ./.....2003 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1,9,10,11 και 14 και του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2003 έλαβε από την επιχείρηση Γ.Σ. «.....», ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 20.000,00€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, **έκρινε για την χρήση 2003 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 4, και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.),

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και μη αναγραφή της αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου του Κ.Β.Σ..
2. Λογικά κενά και έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς την μερική εικονικότητα.
3. Παράνομη αποστέρηση του δικαιώματος ακρόασης, δίκαιης δίκης και πραγματικής προσφυγής.
4. Άρνηση των διαπιστώσεων του ελέγχου περί τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης για τη λήψη μερικώς εικονικού φορολογικού παραστατικού, ως προς την αξία του, για ποσό που δεν μπορεί να προσδιοριστεί ακριβώς.
5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η από έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της παρούσης, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένη και αναλυτικά αναπτύσσει το διαδικαστικό ιστορικό του πραγματοποιηθέντος ελέγχου, ενώ επανειλημμένως αναφέρει ότι ο προκείμενος έλεγχος βασίζεται σε στοιχεία που προέκυψαν με βάση την από-2012 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) που συστήθηκε για διενέργεια τακτικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του Γυμναστικού Συλλόγου «ΓΣ», την από-2012 Έκθεση Ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) και της πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας που της αποστάλθηκε και αποτελεί συνημμένο έγγραφο της από έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει ως αντικείμενο την αξιοποίηση της από/2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας παραπέμπει ρητώς σε αυτήν, εκθέτοντας παράλληλα τις διαπιστώσεις του ελέγχου της. Εξάλλου, γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991) ότι δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, οι περί έλλειψης πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, αιτιάσεις της προσφεύγουσας είναι εντελώς προσχηματικές, διότι από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σε συνέχεια της από-2014 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, προκύπτουν πέραν πάσης αμφιβολίας τα βεβαιωθέντα φορολογικά αδικήματα και ιδιαίτερα η εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο παρών έλεγχος, αφού έλαβε την από/2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας **διαπίστωσε** ότι για το εν λόγω μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο δεν προσκομίσθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από την προσφεύγουσα, για την πραγματοποίηση της εν λόγω διαφήμισης (ιδιωτικό συμφωνητικό, γραμμάτιο είσπραξης Γ.Σ., πληρωμή τέλους διαφήμισης κλπ) ούτε για τον τρόπο εξόφλησής του (καταθετήρια τραπεζών, έκδοση επιταγών), επιπλέον, από τον έλεγχο του φακέλου που τηρείται από τις κινήσεις του ταμείου των λογαριασμών των Τραπεζών (.....,), που παραλήφθηκαν από το Ε.Σ.Ε. δεν ανευρέθηκαν τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι το ανωτέρω ληφθέν τιμολόγιο έχει εξοφληθεί. Ο έλεγχος θεώρησε ότι οι διαπιστώσεις των ελεγκτών του Ε.Σ.Ε και της ΕΔΕΥΘ για το σύνολο των εκδοθέντων από τον Γ.Σ. Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (χρήσεων 2001-2011), σχετικά με την υπερτιμολόγησή τους, **επαληθεύονται απόλυτα και για το Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση της**

προσφεύγουσας επιχείρησης, εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόσθηκαν από τον Γ.Σ. προς όλους τους λήπτες.

Μεταξύ άλλων αξιολογήθηκαν κυρίως τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ποσά που υποτίθεται ότι δαπάνησε ο προσφεύγων για διαφήμιση μέσω τοποθέτησης μίας πινακίδας μικρών διαστάσεων (0,8 m X 2 m) σε κλειστό γήπεδο μικρής χωρητικότητας, είναι εκτός συναλλακτικής πραγματικότητας, δεν είναι αντίστοιχα με τις τιμές που επικρατούσαν στην αγορά για ανάλογες διαφημίσεις, αποτελούν δε στοιχείο που χαρακτηρίζει υπερτιμολογημένη διαφήμιση.

- Ο Γ.Σ. ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον ΦΠΑ, στον οποίο ο σύλλογος είναι υποκείμενος, τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών και αγορών, χωρίς παραστατικά και, ως εκ τούτου, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του, που πρόσφερε στους πελάτες του, είχε τη δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία του ζητούσε ενδεχομένως ο πελάτης του. Στην προκειμένη περίπτωση υπήρχε αμοιβαίο όφελος μεταξύ του ΓΣ και της προσφεύγουσας, η οποία ως λήπτης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου αφενός διόγκωσε πλασματικά τις δαπάνες και μείωσε ισόποσα τα προσδιορισθέντα λογιστικά κέρδη, αφετέρου αύξησε τον ΦΠΑ εισροών και μείωσε ισόποσα τον προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό για την διαφήμιση που έχει συμφωνηθεί υπήρξε σαφώς υποδεέστερο του τιμολογηθέντος,.

- Πολλές επιχειρήσεις που έλαβαν Τ.Π.Υ. για διαφήμιση από τον Γ.Σ., πανομοιότυπα με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής, προσήλθαν αυτοβούλως και δήλωσαν ότι τα τιμολόγια αυτά ήταν εικονικά, προκειμένου να επωφεληθούν των διατάξεων του άρθ. 12§6 του Ν.3888/2010.

- Επειδή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία κατέστη σαφές για τον έλεγχο ότι το φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Γ.Σ. στη χρήση 2003 έχει υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή **μερικώς εικονικό** ως προς την αξία, χωρίς όμως το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης να είναι δυνατόν επακριβώς να προσδιορισθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, 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 προφορικά, 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 παρασχεθήκαν 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 66 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 το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθῇ δίκαιως, δημοσίᾳ και εντός λογικῆς προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση, είτε ἐπὶ των ἀμφισβητήσεων ἐπὶ των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε ἐπὶ του βασίμου πάσης ἐναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν χορηγεί δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας του άρθρου 28 ν.4174/13, χορήγησε εκτενή προθεσμία είκοσι ημερών ικανή για την υποβολή των απόψεων της ελεγχόμενης, σε αντίθεση με τις σύντομες προθεσμίες που χορηγούνταν προγενέστερα και επιδέχονταν παράτασης. Η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να συγκεντρώσει το αποδεικτικό υλικό προς υπεράσπιση των απόψεων της και κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να το υποβάλλει με τις απόψεις της στον έλεγχο χωρίς την παράσταση δικηγόρου. Σημειωτέον ότι και η χορήγηση παράτασης δεν θα εξυπηρετούσε την προσφεύγουσα λόγω μεγάλης διάρκειας της αποχής των δικηγόρων από την άσκηση των καθηκόντων τους.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις: α) πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και β) πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμων, σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων κατάθεσε στις το από έγγραφο αίτημα του ζητώντας την παράταση της προθεσμίας υποβολής των απόψεων του επί του σημειώματος διαπιστώσεων λόγω αποχής των δικηγόρων. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το επίμαχο τιμολόγιο δεν ήταν εικονικό ούτε κατ' ουσία ούτε ως προς το ύψος αυτού, χωρίς όμως ουσιαστικά να επικαλείται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει τη μη εικονικότητα των συναλλαγών της με τον Γ.Σ. Τα στοιχεία που επικαλείται αποσκοπούν στην αληθοφάνεια των συναλλαγών, συνήθως πρακτική που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι δε ισχυρισμοί της αντικρούονται πλήρως από την έκθεση ελέγχου, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσης και αναλύονται διεξοδικά και στην παρούσα απόφαση στους υπ' αριθμ. 1 & 2 ισχυρισμούς της προσφεύγουσας. Κατά συνέπεια και αυτός ο ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή, η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου είναι λεπτομερείς, εμπειρισταωμένες όσο αφορά τη στοιχειοθέτηση της παράβασης της μερικής ως προς την αξία εικονικότητας του ληφθέντος στοιχείου και με αυτοτελή και ιδιάζουσα κρίση. Η ιστορική αναδρομή στους δεσμούς του δεύτερου προσφεύγοντος με τον εκδότη των εικονικών στοιχείων προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι αιτιολογεί την επιλογή της συγκεκριμένης

ομάδας για την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών, αλλά δεν δικαιολογεί το υπέρογκο ύψος του αναγραφόμενου τιμήματος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται

ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που ρητά ορίζεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος**».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή Θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο **72§3 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «.....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./01-12-2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. κατάπιν των **συμπληρωματικών νέων στοιχείων** που αποστάλθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας με το με αρ.πρωτ./Τ.ΔΙΚ./...../12/17-09-2014, ο οποίος αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας δυνάμει της αριθμ./**2012** εντολής ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003, ποσού 4.000,00 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος φόρου ή προστίμου	Ποσό προστίμου
1		1/1-31/12/2003	ΚΒΣ	4.000,00€

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

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).