



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 16/5/2018

Αριθμός απόφασης: 945

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**: ... κατά της με αριθ. **.../2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 25/6/2010 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ..., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 25/6/2010 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **138.412,32€**, λόγω λήψης είκοσι εννέα (29) εξ ολοκλήρου εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 346.030,80€ πλέον ΦΠΑ 79.587,08€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ:** ..., δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 346.030,80€ × 40% = 138.412,32€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον **Α.Χ.Κ... - 2017**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από .../2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92 και ΚΦΔ Ν.4174/2013 της ... σε εκτέλεση της με αρ. .../2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ ... ΕΞ 2016 ΕΜΠ .../2016** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου με συνημμένο το με αρ. πρωτ. .../2016 πληροφοριακό δελτίο της ... (που στάλθηκε στη Διεύθυνση Ελέγχων με αρ. πρωτ. εξ.:.../2016) στο οποίο αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:**... διαπιστώθηκε ότι αυτή είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου εκτίθενται αναλυτικά στην από .../2017 και με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ..., που κοινοποιήθηκε συνημμένη με το με αρ. πρωτ..../2017 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Στην από .../2017 έκθεση ελέγχου της ... διαπιστώθηκε ότι προσφεύγουσα προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, με εκδότη την εταιρία «...» για τη διαχειριστική περίοδο 25/6/2010 – 31/12/2011 ως κάτωθι:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ / ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	.../2010	14.000,00	3.220,00	17.220,00	14.000,00
2	.../2010	14.000,00	3.220,00	17.220,00	14.000,00
3	.../2010	14.000,00	3.220,00	17.220,00	14.000,00
4	.../2010	7.000,00	1.610,00	8.610,00	7.000,00
5	.../2010	38.500,00	8.855,00	47.355,00	38.500,00
6	.../2010	13.000,00	2.990,00	15.990,00	13.000,00
7	.../2010	19.600,00	4.508,00	24.108,00	19.600,00
8	.../2010	47.600,00	10.948,00	58.548,00	47.600,00
9	.../2010	10.500,00	2.415,00	12.915,00	10.500,00
10	.../2010	7.000,00	1.610,00	8.610,00	7.000,00
11	.../2010	7.000,00	1.610,00	8.610,00	7.000,00
12	.../2010	7.000,00	1.610,00	8.610,00	7.000,00
13	.../2010	3.500,00	805,00	4.305,00	3.500,00
14	.../2010	3.500,00	805,00	4.305,00	3.500,00
15	.../2011	10.600,00	2.438,00	13.038,00	10.600,00
16	.../2011	9.000,00	2.070,00	11.070,00	9.000,00
17	.../2011	6.000,00	1.380,00	7.380,00	6.000,00

18	.../2011	8.000,00	1.840,00	9.840,00	8.000,00
19	.../2011	19.330,80	4.446,08	23.776,88	19.330,80
20	.../2011	6.000,00	1.380,00	7.380,00	6.000,00
21	.../2011	24.500,00	5.635,00	30.135,00	24.500,00
22	.../2011	5.400,00	1.242,00	6.642,00	5.400,00
23	.../2011	5.400,00	1.242,00	6.642,00	5.400,00
24	.../2011	7.700,00	1.771,00	9.471,00	7.700,00
25	.../2011	5.400,00	1.242,00	6.642,00	5.400,00
26	.../2011	12.000,00	2.760,00	14.760,00	12.000,00
27	.../2011	6.000,00	1.380,00	7.380,00	6.000,00
28	.../2011	7.500,00	1.725,00	9.225,00	7.500,00
29	.../2011	7.000,00	1.610,00	8.610,00	7.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		346.030,80	79.587,08	425.617,88	346.030,80

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ..., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη κρίση εικονικότητας. Πραγματικές συναλλαγές. Ελλιπής αιτιολογία και αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Πλημμέλειες έκθεσης ελέγχου. Καλοπιστία της ως λήπτριας.
2. Επίκληση αθωωτικών αποφάσεων του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης με αρ. .../2014 και .../2014 για εταιρίες – λήπτριες εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία «...» και της από .../2010 πορισματικής αναφοράς της ΥΠΕΕ
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο έχει παραγραφεί λόγω της ΣΤΕ 1738/2017.
4. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Μη επίδοση συνημμένων εγγράφων της έκθεσης. Αρχή της ασφάλειας του δικαίου.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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.».

Επειδή, 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 τις διατάξεις των **παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται 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, σύμφωνα με την **παρ. 4 του αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών** ορίζεται ότι: «*Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης*».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το πληροφοριακό σύστημα TAXIS, για το **οικονομικό έτος 2012** - διαχειριστική περίοδο **25/6/2010 - 31/12/2011** υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. στις **.../2012 (εκπρόθεσμα)**, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. αναφορικά με την εν λόγω διαχειριστική περίοδο είναι δεκαπενταετής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994 και του με αρ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη ΚΒΣ εκδόθηκε την **.../2017**, δη εντός πενταετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου (ΚΒΣ) ως προς την διαχειριστική περίοδο **25/6/2010 - 31/12/2011** δεν είχε παραγραφεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο λόγο περί εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας, πραγματικών συναλλαγών, ελλιπούς αιτιολογίας, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, πλημμελειών της έκθεσης ελέγχου και καλοπιστίας της ως λήπτριας

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*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 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 3 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: *«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, επιφυλασσόμενων 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ... απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε ερειδόμενος στο με αρ. πρωτ. .../2016 πληροφοριακό δελτίο του Προϊσταμένου και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από ...2017 και με αριθ..../2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ για την επιχείρηση «...» της ίδιας φορολογικής αρχής. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από .../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ... για την προσφεύγουσα συγκεκριμένα στις σελίδες ... και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

1. Από τον έλεγχο στην εταιρεία «...» και σύμφωνα με την από .../2017 και με αρ..../2017 έκθεση

ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ..., τα φορολογικά στοιχεία που αυτή εξέδωσε, στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της, και κατά συνέπεια και με τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα:

- ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),
- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης «...» δήλωσε στους ελεγκτές του ΣΔΟΕ ΠΔ. ... ότι λόγω αδυναμίας φορέων του Δημοσίου να τον εξοφλήσουν, τα ποσά που του όφειλε το Δημόσιο ανεγράφησαν στη χρήση 2003 ως δαπάνες, με σκοπό την εμφάνιση μειωμένων ανείσπρακτων εσόδων,
- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «...», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του **ΙΚΑ** .. (Αρ. πρωτ. **..2016**) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με τη χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα προσωπικό από τα οποία τα δύο είναι υπάλληλοι γραφείου δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39€, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, αφού δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Υ., δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

2. Από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι: α) τα είδη που αγόρασε από την εταιρία «...», καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ως πρώτες ύλες και αφορούν μεταλλικές κατασκευές και Container, τα οποία όμως είδη, η τελευταία, δεν είχε την δυνατότητα να της τα πουλήσει καθόσον δεν είχε πραγματοποιήσει σχετικές αγορές, β) η εξόφληση των τιμολογίων έγινε τμηματικά με επιταγές πληρωτέες εκδόσεως της προσφεύγουσας και γ) οι περισσότερες επιταγές φέρουν ίδια ημερομηνία έκδοσης και μεταβίβασης, ενδεχομένως για την άμεση ανακύκλωση (επιστροφή) των χρημάτων

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί αθωωτικών αποφάσεων του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης

Επειδή, πλέον σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ως αντικαταστάθηκε με το **άρθρο 17 του Ν.4446/2016** ορίζεται ότι: « *Η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αντικαθίσταται ως εξής: 2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης*».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1522/2010, ΣΤΕ 2067/2011, ΟΛΣΤΕ1741/2015, ΣΤΕ 1992/2016, ΣΤΕ 1993/2016) τα Διοικητικά Δικαστήρια, απλώς υποχρεούνται να εκτιμήσουν τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση προς μόρφωση της κρίσης τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται αόριστα τις με αριθ.... και ../2014 αθωωτικές αποφάσεις του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου ..., αλλά και την από ../2010 πορισματική αναφορά της Υπηρεσίας Ειδικών

Ελέγχων της Περιφερειακής Διεύθυνσης ... με τις οποίες κρίθηκαν υποθέσεις άλλων ληπτών τιμολογίων της εκδότριας εταιρείας «...». Ωστόσο, εν προκειμένω και όσον αφορά τις επικαλούμενες και προσκομιζόμενες ποινικές αποφάσεις επουδενί δεν συντρέχουν οι όροι εφαρμογής του άρθρου 5 παρ. 2 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αφού, πέραν του γεγονότος ότι δεν μνημονεύεται -και πολύ περισσότερο δεν προσκομίζεται- αμετάκλητη αθωωτική απόφαση, το αθωωτικό σκεπτικό καταλαμβάνει πάντως άλλα πρόσωπα (άλλους λήπτες τιμολογίων της εταιρείας «...») και διαφορετικά πραγματικά περιστατικά από τα υπό κρίση (διαφορετικές συναλλαγές), τα οποία μάλιστα ανάγονται σε πολύ προγενέστερες χρήσεις (2003 και 2005 αντίστοιχα) από την υπό κρίση χρήση (25/6/2010 – 31/12/2011). Για τον ίδιο, εξάλλου, λόγο, ήτοι επειδή οι ελεγκτικές διαπιστώσεις της ανάγονται στις χρήσεις 2006-2007, στερείται αποδεικτικής αξίας και η ως άνω πορισματική αναφορά της ΥΠ.Ε.Ε. της Π.Δ. ...

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως απαράδεκτος και νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, μη επίδοσης συνημμένων εγγράφων της έκθεσης και παραβίασης της αρχής της ασφάλειας του δικαίου

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το 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.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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».*

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«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. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ...**

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή 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 ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου...

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- ✓ Επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα από τον έλεγχο: **α)** η με αριθ. πρωτ.: .../2017 Πρόσκληση παροχής πληροφοριών και στοιχείων – Γνωστοποίηση, η οποία στάλθηκε στην εταιρεία με τη με αρ. **RE...GR** συστημένη επιστολή στις .../2017, **β)** η με αριθ. πρωτ.: ...2017 Πρόσκληση παροχής πληροφοριών και στοιχείων – Γνωστοποίηση, η οποία στάλθηκε στην εταιρεία με τη με αριθ.: **RE...GR** συστημένη επιστολή στις .../2017 και **γ)** το με αριθ. ...2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένο προσωρινό προσδιορισμό προστίμου και ειδικότερα στην πρόεδρο και διευθύνουσα σύμβουλο στις .../2017 όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση επίδοσης. Επιπλέον το παραπάνω Σημείωμα Διαπιστώσεων με το συνημμένο του κοινοποιήθηκε με το αριθ. πρωτ. ...2017 έγγραφο της ..., με συστημένες επιστολές που στάλθηκαν στις .../2017 σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου της προσφεύγουσας (αρ. συστημένων **RE...GR, RE...GR, RE...GR**).
- ✓ Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στις παραπάνω προσκλήσεις και προσκόμισε λογιστικά αρχεία και στοιχεία στον έλεγχο καθώς και στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων με την υποβολή του με αριθ. πρωτ.: ...2017 εγγράφου υπομνήματος της προς τη

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του Ν. 2690/2000** ορίζεται ότι: «**1.** Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. **2.** Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. **3.** Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. **4.** Το δικαίωμα των παραγράφων 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. **5.** Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει γραπτό αίτημα της προσφεύγουσας για χορήγηση στοιχείων της υπόθεσης προς τη φορολογική αρχή.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της ασφάλειας του δικαίου βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, μη επίδοσης συνημμένων εγγράφων της έκθεσης απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι και περί παραβίασης της αρχής της ασφάλειας του δικαίου ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 25/6/2010 - 31/12/2011

Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθ.7§§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	138.412,32

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.