



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, 2/5/2018

Αριθμός απόφασης: 870

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 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 του **...με Α.Φ.Μ.:...**, κατά **α)** της με αριθ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2005, **β)** της με αριθ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2006, **γ)** της με αριθ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2007, **δ)** της με αριθ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2008, **ε)** της με αριθ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2009, και **στ)** του με αριθ. **.../2017** συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης Ν.3888/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., των οποίων 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 ... ενδικοφανούς προσφυγής του **...με Α.Φ.Μ.:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθ. **.../2017** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **976,67€** για α) μη καταχώρηση δεκαοκτώ (18) φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Π.Υ) συνολικής αξίας μικρότερης των 880,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **$586 \times 1/3 = 195,33€$** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 και β) μη καταχώρηση τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Π.Υ) συνολικής αξίας μικρότερης των 1.200,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **$586 \times 4/3 = 781,33€$** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
2. Με τη με αριθ. **.../2017** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **715,92€** για α) πλημμελή τήρηση του πρόσθετου Βιβλίου επίσκεψης ασθενών από 1-1-2006 έως 31-12-2006, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **$586 \times 1/3 = 195,33€$** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, β) ανακριβή καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε έξι (6) περιπτώσεις, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ, με συνολική διαφορά $110,00€ < 880,00€$, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **$586 \times 1/3 = 195,33€$** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 και γ) μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε μια (1) περίπτωση Α.Π.Υ αξίας 1.301,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **$1.301,00 \times 25\% = 325,25€$** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
3. Με τη με αριθ. **.../2017** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **2.525,17€** για α) πλημμελή τήρηση του πρόσθετου Βιβλίου επίσκεψης ασθενών από 1-1-2007 έως 31-12-2007, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **$586 \times 1/3 = 195,33€$** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, β) μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε μια (1) περίπτωση Α.Π.Υ ποσού $500,00 < 880,00€$ (ΑΠΥ 53/06.08.2007) δηλαδή πρόστιμο ίσο με **$586 \times 1/3 = 195,33€$** σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **γ)** μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε μια (1) περίπτωση Α.Π.Υ ποσού 500,00<1.200,00€ (ΑΠΥ 54/22.10.2007) δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **δ)** μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου σε μία (1) περίπτωση Α.Π.Υ αξίας 3.850,00€ (Α.Π.Υ 55/22.11.2007) δηλαδή πρόστιμο ίσο με **3.850,00 X 25%=962,50€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015, **ε)** ανακριβή καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε δυο (2) περιπτώσεις, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ, με συνολική διαφορά 70,00€ < 880,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **στ)** μη τήρηση του πρόσθετου Βιβλίου της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΠΔ 186/92 από 3-8-2007 έως 31-12-2007, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 2/3=390,67€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **ζ)** μη τήρηση βιβλίων Α' ή Β' κατηγορίας ή τήρηση κατώτερων αυτών από 3-8-2007 έως και 31-10-2007, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **η)** έκδοση αθεωρήτου στοιχείου χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις των Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1082/2003 και 1083/2003 σε 212 περιπτώσεις Α.Π.Υ, οι οποίες είχαν ήδη καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων, διότι ο προσφεύγων δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις έκδοσης αθεωρήτων Α.Π.Υ. για το λόγο ότι δεν τηρούσε βιβλίο επίσκεψης ασθενών δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.

4. Με τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **1.172,00€** για **α) πλημμελή τήρηση** κάθε Βιβλίου ή κατάστασης από 1-1-2008 έως 31-12-2008, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **β) μη τήρηση** του πρόσθετου Βιβλίου της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΠΔ 186/92 από 1-1-2008 έως 31-12-2008, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 2/3=390,67€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **γ) έκδοση αθεωρήτου στοιχείου** χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις των Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1082/2003 και 1083/2003 σε 709 περιπτώσεις Α.Π.Υ, οι οποίες είχαν ήδη καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων, διότι ο προσφεύγωντας δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις έκδοσης αθεωρήτων Α.Π.Υ. για το λόγο ότι δεν τηρούσε βιβλίο επίσκεψης ασθενών, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **δ) ανακριβή καταχώρηση** κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε οκτώ (8) περιπτώσεις, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ, με συνολική διαφορά 195,00€ < 880,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **ε) μη**

καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε μια (1) περίπτωση Α.Π.Υ ποσού 50,00<880,00€ δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.

5. Με τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **1.320,42€** για **α) πλημμελή τήρηση** κάθε Βιβλίου ή κατάστασης από 1-1-2009 έως 31-12-2009, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **β) μη τήρηση** του πρόσθετου Βιβλίου της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΠΔ 186/92 από 1-1-2009 έως 31-12-2009, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 2/3=390,67€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **γ) έκδοση αθεωρήτου στοιχείου χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις** των Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1082/2003 και 1083/2003 σε 594 περιπτώσεις Α.Π.Υ, οι οποίες είχαν ήδη καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων, διότι ο προσφεύγωντας δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις έκδοσης αθεωρήτων Α.Π.Υ. για το λόγο ότι δεν τηρούσε βιβλίο επίσκεψης ασθενών, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **δ) ανακριβή καταχώρηση** κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε οκτώ (8) περιπτώσεις, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ, με συνολική διαφορά 275,00€ < 880,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με **586 X 1/3=195,33€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, **ε) μη καταχώρηση** κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, σε μια (1) περίπτωση Α.Π.Υ ποσού 1.375,00<1.200,00€ δηλαδή πρόστιμο ίσο με **1.375,00 X 25%=343,75€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
6. Ο προσφεύγων είχε περαιώσει τις χρήσεις 2005 - 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 και Ν.4002/2011 με την αποδοχή και εξόφληση του σημειώματος περαίωσης με αρ./2011. Κατόπιν συμπληρωματικού στοιχείου, δη της από .../2015 έκθεσης Κ.Β.Σ. (αρ. υπόθεσης .../2013) Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ ..., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ.1019/2011 εξέδωσε το με αρ. .../2017 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 (βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 παρ.4 του Ν.4002/2011), με ποσό φόρου 700,00€, το οποίο σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έγινε αποδεκτό.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... βάσει της από .../2017 **έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992** που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ. .../2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία επανελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../2015 έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ ... (αρ.εισερ.πρωτ. Δ.Ο.Υ. ... :.../2015) και η συνημμένη σε αυτό από .../2015 έκθεση Κ.Β.Σ. (αρ. υπόθεσης .../2013) με την οποία στις χρήσεις 2005 – 2009

διαπιστώθηκαν για τον προσφεύγοντα παραβάσεις ΚΒΣ (ως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 1-12 της από .../2015 έκθεσης ΚΒΣ του ΣΔΟΕ μετά την επεξεργασία των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα που κατασχέθηκαν από υπαλλήλους του ΣΔΟΕ βάσει της με αρ. .../2010 έκθεσης κατάσχεσης).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και του συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης της Δ.Ο.Υ. ..., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων στις υπό κρίση χρήσεις.

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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.».

Επειδή με την **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 **παραγράφων 1, 4 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... 4. 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... 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... 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, στο άρθρο **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. 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 τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».*

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του

N.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Πολ. 1019/2011** ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων περαίωσε τα **οικονομικά έτη 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 (διαχειριστικές**

περιόδους 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009) βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (αρ. σημειώματος περαίωσης: .../2011) ποσό φόρου 4.200,00€ το οποίο κατεβλήθη ολοσχερώς στις .../2011.

Επειδή, για τα **οικονομικά έτη 2006 - 2010** (διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2005 έως και 1/1-31/12/2009) έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006 και 2007 αντίστοιχα, ενώ για τα οικονομικά έτη **2008 - 2010** οι σχετικές δηλώσεις υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα.

Επειδή, συγκεκριμένα, υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με αριθμό .../2006 οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) και η με αριθμό .../2007 οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006) στις ...2006 και .../2007 αντίστοιχα, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. αναφορικά με τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους είναι δεκαπενταετές 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, το με αρ. πρωτ. .../2015 έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ ... (αρ.εισερ.πρωτ. Δ.Ο.Υ. ... : .../2015) και η συνημμένη σε αυτό από .../2015 έκθεση Κ.Β.Σ. (αρ. υπόθεσης .../2013) που περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στις .../2015, δη **α)** πέραν του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής των διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007 και 1/1-31/12/2008 και **β)** εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 αλλά μετά την περαίωση βάσει του Ν.3888/2010, αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για επιβολή προστίμων ΚΒΣ αναφορικά με τις παραπάνω χρήσεις καθίσταται δεκαετής βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω κατά το χρόνο έκδοσης στις .../2017 των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 για τις **διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2005, 1/1 - 31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 1/1 - 31/12/2009**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους δεν είχε παραγραφεί.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των προσβαλλόμενων προστίμων ΚΒΣ για τις υπό κρίση χρήσεις απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 3888/20010 (ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010)** ορίζεται ότι:
Άρθρο 1 «Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους». **Άρθρο 9 παρ. 2** «Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα αποστέλλεται ταχυδρομικά από τη Γ.Γ.Π.Σ. στον επιτηδευματία που αφορά, με ενημέρωση της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ.» και **παρ. 3** «Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα,Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 8 της ΠΟΛ 1127-11/10/2010** ορίζεται ότι: «... η καταβολή του ποσού που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 για την αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τις διατάξεις αυτές πραγματοποιείται στη Δ.Ο.Υ.... το σύνολο της προκύπτουσας οφειλής που αφορά τα οικονομικά έτη για τα οποία το Εκκαθαριστικό Σημείωμα γίνεται αποδεκτό βεβαιώνεται από τον προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεου με τη σύνταξη σχετικών χρηματικών καταλόγων κατά τις κείμενες διατάξεις, τα υπόλοιπα δε προς καταβολή ποσά φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας καταβάλλονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 του ν.3888/2010».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκηση ...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1064/17** ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, μετά την περιέλευση σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ.1019/2011 εκδόθηκε το με αρ. .../2017 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 (Ν.4002/2011), το οποίο θυροκολλήθηκε στις .../2017 στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα. Σύμφωνα με την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων δεν αποδέχτηκε το παραπάνω σημείωμα και ο φόρος δε βεβαιώθηκε, γεγονός που προκύπτει και από την εικόνα του προσφεύγοντα στο υποσύστημα εσόδων – ευρετήριο χρεών του πληροφοριακού συστήματος TAXIS.

Επειδή, λόγω της μη αποδοχής από τον προσφεύγοντα του εν λόγω συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης δεν οριστικοποιήθηκε η αναφερόμενη σε αυτό φορολογική υποχρέωση καθόσον η αρμόδια αρχή δεν προέβη στη βεβαίωση των φόρων που αναφέρονται σε αυτό και ως εκ τούτου το προσβαλλόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα δεν παράγει από μόνο του έννομα αποτελέσματα για τον προσφεύγοντα.

Συνεπώς απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή για το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης καθότι στερείται εκτελεστικότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ... - .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ...**με Α.Φ.Μ.:...** ως προς **α)** τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2005, **β)** τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2006, **γ)** τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2007, **δ)** τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2008, **ε)** τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την **απόρριψη**

ως απαράδεκτης ως προς το με αριθ. .../2017 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2005

Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992

	Ποσό
Πρόστιμο	976,67€

Χρήση 2006

Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992

	Ποσό
Πρόστιμο	715,92€

Χρήση 2007

Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992

	Ποσό
Πρόστιμο	2.525,17€

Χρήση 2008

Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992

	Ποσό
Πρόστιμο	1.172,00€

Χρήση 2009

Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992

	Ποσό
Πρόστιμο	1.320,42€

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

**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.