



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03-04-2018

Αριθμός απόφασης: 752

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail

:ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ../12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά: **α)** της με αριθμό ../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρο 62 του Ν.4174/2013, για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008) και **β)** της με αριθμό ../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρο 54 του Ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2017, που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την από ../01/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της στο σύνολο.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από ../12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 62 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμο 42.080,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε υποπέσει, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008, σε παράβαση του Κ.Β.Σ. που αφορούσε την έκδοση ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Νο ...-/31-07-2008, αξίας 699.610,00€) προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.: **με μερικώς εικονική αξία ύψους 105.200,00€**, για την κατασκευή γραμμής επεξεργασίας και συσκευασίας λαχανικών και κατασκευή ολοκληρωμένων ψυκτικών εγκαταστάσεων με κύκλωμα αυτοματισμού και ελέγχου γραμμής στην ως άνω εταιρεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ.1, 11 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ. 2 και του άρθρου 19 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2008, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Με την με αριθμό .../2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμο 500,00 €, επειδή δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./-04-2017 έγγραφο που αφορούσε αίτημα παροχής στοιχείων της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούσε, κατά τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τις περιόδους αυτές, και η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία των παραπάνω χρήσεων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3 & 5 των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/14) και των διατάξεων των άρθρων 14,23 & 24 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) και που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.δ, παρ.2 περ.γ και παρ.3 του Ν.4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των με ημερομηνία θεώρησης ../11/2017 σχετικών Εκθέσεων Ελέγχου, συνεπεία της υπ' αριθμ. .../2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κριτήριο Επιλογής για έλεγχο υπήρξαν τα

συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ. με το υπ' αρ.πρωτ. .../.../.....-B/.../3/2017 έγγραφο της Υπ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας, από το οποίο προκύπτει μετά τον οικονομικό έλεγχο που διενεργήθηκε για την υλοποίηση της επιδοτούμενης επένδυσης και νόμιμης καταβολής της επιδότησης (σύμφωνα με τον επενδυτικό Ν.3299/2004) στην εταιρία με επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ότι η προσφεύγουσα προέβη σε έκδοση μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου με μερική εικονική αξία 105.200,00€ προς την ανάδοχο του έργου εταιρείας «.....».

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία πραγματοποίησε έναρξη εργασιών με ημερομηνία 18/09/2006 και διακοπή εργασιών με ημερομηνία 01/02/2012, τήρησε δε καθ' όλη τη διάρκεια των εργασιών της βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992). Μέλη, με ποσοστό 50% για τον κάθε έναν, νόμιμοι εκπρόσωποι και διαχειριστές της κοινοπραξίας, καθ' όλη τη διάρκεια των εργασιών της, υπήρξαν οι κ. με Α.Φ.Μ.: και με Α.Φ.Μ.: Η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις 2007,2008 και 2009 με το Ν3888/2010 με σύνολο οφειλής 5.284,77€ που βεβαιώθηκαν με ΑΤΒ/...-10-2011 και δεν έχει αποπληρωθεί το ποσό των 704,61€ της τελευταίας δόσης, συνεπώς η χρήση 2008 θεωρείται ελεγκτέα.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι η εν λόγω επιχείρηση προέβη σε έκδοση μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου προς την επιχείρηση «.....».
- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης προστίμου του αρ. 62 του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 έχει παραγραφεί.
- Κανένα πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ή του Κ.Φ.Δ. δεν μπορεί να επιβληθεί, καθώς πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη και της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης ποινής.

Ως προς τον πρώτο 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 τόσον ο εκδότης, όσον 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, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης ../11/2017 Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92): **1.** «...ε. Για τον έλεγχο των τιμών και των στοιχείων αξίας των μηχανημάτων και του εξοπλισμού (με σκοπό να διαπιστωθεί η με οποιονδήποτε τρόπο υπερτιμολόγηση του κόστους της επένδυσης από τον επενδυτή), το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφ/κη Δ/ση, με το υπ' αριθμ. από ../07-2012 έγγραφο του όρισε πραγματογνώμονες (Πολιτικό Μηχανικό και Μηχανολόγο-Ηλεκτρολόγο) με σκοπό τον καθορισμό της πραγματικής αξίας του φυσικού αντικείμενου της επένδυσης.

Στις από ../10-2013 και ../11-2014 τεχνικές εκθέσεις αυτοψίας του, Μηχανολόγου-Ηλεκτρολόγου της Διεύθυνσης Συγκοινωνιών περιγράφονται όσα διαπίστωσε κατά την αυτοψία του, σχετικά με την κατασκευή γραμμής επεξεργασίας και ειδικότερα σε μηχανολογικό εξοπλισμό και ειδικές κατασκευές. Συγκεκριμένα, στην πραγματογνωμοσύνη του μηχανολογικού εξοπλισμού και των ειδικών κατασκευών καταγράφεται η εκτιμηθείσα αξία ενός μέρους αυτών, ενώ για τα υπόλοιπα δεν κατέστη δυνατό να υπολογιστεί η αξία αυτών με συμβατικά μέσα.....Ειδικότερα για τον μηχανολογικό εξοπλισμό και τις ειδικές κατασκευές, διαπιστώθηκε συνολική απόκλιση ύψους 105.200,00€ μεταξύ δεύτερης - τελικής έκθεσης του Π.Ο. Ε. και της πραγματογνωμοσύνης.

2. Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ., στην επιχείρηση «.....», στις δύο Κοινοπραξίες, στον προσωπικό λογαριασμό του Διευθύνοντα Συμβούλου και των μελών του Δ/Σ της καθώς και της πρώην αρραβωνιαστικιάς του μέλους του Δ.Σ.,, η οποία βρέθηκε εμπλεκόμενη σε μεταφορές χρημάτων μεταξύ των κοινοπραξιών και της εταιρίας Το Σ.Δ.Ο.Ε. προέβη σε επεξεργασία των τραπεζικών στοιχείων από τα οποία όπως αναφέρεται στην « Ενημερωτική

Αναφορά» προκύπτει πως: «...γίνεται ένας κύκλος ροής χρήματος με αφετηρία και κατάληξη τον επιχειρηματικό λογαριασμό της επιχείρησης «.....» στη Τράπεζα. Επιπλέον, υπάρχουν επιστροφές χρηματικών ποσών μετά από εξόφληση επιταγών στο εταιρικό λογαριασμό της επιχείρησης «.....» αλλά και κατευθείαν στο προσωπικό λογαριασμό του Συγκεκριμένα, στις ημερομηνίες λήξης των τραπεζικών επιταγών προς την προμηθεύτρια «Κοινοπραξία» αρχικά γίνονται αναλήψεις μετρητών από τον τραπεζικό λογαριασμό του κ. στη Τράπεζα. Στην συνέχεια την ίδια μέρα γίνεται κατάθεση στον επιχειρηματικό λογαριασμό της «.....» στη Τράπεζα για να καλυφθούν οι επιταγές προς την «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ», μετά την εξόφληση την ίδια μέρα εκ μέρους της «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ» ακολουθούν ισόποσες καταθέσεις μετρητών στον λογαριασμό της επιχείρησης «.....», του κ. και της κ. Από τον λογαριασμό που ανήκει στην κ., τότε αρραβωνιαστικιά του κ., ακολουθούν ισόποσες αναλήψεις την ίδια μέρα της κατάθεσης των μετρητών. **Το συνολικό ποσό που κατατέθηκε με αυτό τον τρόπο στο λογαριασμό της κ. ανέρχεται στο ποσό των 1.163.869,60€.** Τέλος την ίδια ημέρα ακολουθεί η κατάθεση (σε πολλές περιπτώσεις) ισόποσων ποσών στον προσωπικό λογαριασμό του κ.

Επειδή, από το έγγραφο της Τράπεζας/.....-07-2012 προς το ΣΔΟΕ προκύπτει ότι το ποσό των 939.077,00€ που εισέπραξε η προσφεύγουσα από τις επιταγές της εταιρίας «.....» κατατέθηκε την ίδια ημέρα στον λογαριασμό: με δικαιούχο την

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένης κρίσης του ελέγχου σχετικά με τη μερική εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι αναπόδεδικτος, εφόσον η από ..-11-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει

τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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, οι περί έλλειψης πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας αιτιάσεις της προσφεύγουσας είναι εντελώς προσχηματικές, διότι από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., προκύπτουν πέραν πάσης αμφιβολίας τα βεβαιωθέντα φορολογικά αδικήματα και ιδιαίτερα η μερική εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων της προσφεύγουσας.

Ως προς τον τρίτο 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, 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) 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».

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.».

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 την ΠΟΛ. 1154/2017 «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.»:

«α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Ε-2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αοθ. 84 § 1 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 δ 11, εδ. α'. Ν. 4174/13) και Αοθ. 36 δ 1 του Ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Αοθ. 36 § 3 Ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Αοθ. 84 § 4 Ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Αοθ. 84 § 5 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ. Μ. Α., Φ. Μ. Α. Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών

και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως

άνω Κώδικα (άρθ. 102 Ν. 2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014 »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010 ορίζεται: «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, εν προκειμένω ο έλεγχος στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (Αρ.πρωτ./.../.....-β/...-03-2017 έγγραφο της Υπ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας) που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης δεκαετούς παραγραφής. Λαμβάνοντας υπ' όψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας και ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....

10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

...β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. ...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που

διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντα (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :
“ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

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

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της**

παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για την έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ.β' ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ'άρθρο 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 66 παρ. 32 ν. 4174/2013), το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 για τη συγκεκριμένη παράβαση. Επί εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% του μέρους της εικονικής αξίας. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, το προβλεπόμενο πρόστιμο ανέρχονταν στο διπλάσιο της εικονικής αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3δ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣΤΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣΤΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **../12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**
.....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας κοινοπραξίας με βάση την παρούσα
Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)

Η με αριθμό **..../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
....., με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β του Ν.4337/2015:

105.200,00€ x 40% = 42.080,00 €.

Φορολογικό έτος 2017 (01/01/2017 – 31/12/2017)

Η με αριθμό **..../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ν.4174/2013** του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ποσό προστίμου: 500,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα
Απόφαση στην προσφεύγουσα κοινοπραξία.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών
Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.