



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, 13/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2186

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 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανή προσφυγή** της **ομόρρυθμης εταιρείας «.....»** με **Α.Φ.Μ.:**κατά α) της με αριθ./12/2016 **Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010**, β) της με αριθ./12/2016 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010** και γ) της με αριθ./12/2016 **Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παρακάτω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.: α) με αριθ./12/2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010**, β) με αριθ./12/2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010** και γ) με αριθ./12/2016 **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» 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 την με αριθμό/12/2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **19.924,00€** για την **διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010**, γιατί έλαβε από την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ: και καταχώρησε στα βιβλία της, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 49.810,00€ πλέον Φ.Π.Α. 10.460,10€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,9,10,11 & 14, 18§9 του ΠΔ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015 δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $49.810,00 \times 40\% = 19.924,00\text{€}$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την με τον Α.Χ.Κ.
2. Με την με αριθμό/12/2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. **10.460,10€**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας **12.552,12€**, δη σύνολο φόρου **23.012,22€** για την **διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010** λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (δαπανών) που αναλογεί στην αξία των ανωτέρω τεσσάρων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ.
3. Με την με αριθμό/12/2016 **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **31.380,30€** για την διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997**, ποσό ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η προσφεύγουσα, διενεργώντας παρανόμως έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.2859/2000. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με τον Α.Χ.Κ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. βάσει των από **Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και Ελέγχου Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ.εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Ο εν λόγω έλεγχος προκλήθηκε κατόπιν της από **Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της οικείας Δ.Ο.Υ.** με την οποία αποδείχθηκε ότι η επιχείρηση «....» με ΑΦΜ: εξέδωσε για την διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010 προς την προσφεύγουσα τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡ. & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
1	ΤΠΥ	2010	5.120,00	1.075,20	6.195,20	Εργασίες στο έργο κατασκευή πεζοδρομίων πόλεως Αλεξάνδρειας
2	ΤΠΥ	2010	4.890,00	1.026,90	5.916,90	Εργασίες στο έργο κατασκευή πεζοδρομίων ενόθητας καπνικού σταθμού
3	ΤΠΥ	2010	19.800,00	4.158,00	23.958,00	Εργασίες στο έργο κατασκευή πεζοδρομίων πόλεως Αλεξάνδρειας
4	ΤΠΥ	2010	20.000,00	4.200,00	24.200,00	Εργασίες στο έργο κατασκευή πεζοδρομίων ενόθητας καπνικού σταθμού
ΣΥΝΟΛΑ			49.810,00	10.460,10	60.270,10	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις του φορολογικού αντικειμένου του εισοδήματος χρήσεων 2009 - 2012, στερούνται νόμιμης βάσης καθώς στηρίχτηκαν σε καταργημένες διατάξεις τόσο του Ν.2238/1994, όσο και του επίσης καταργημένου Ν.2523/1997.
2. Μη ορθή η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3β' του άρθρου 7 του Ν.4337/15 στις προσβαλλόμενες πράξεις ΚΒΣ - ΚΦΑΣ καθώς η περίπτωση της προσφεύγουσας εταιρείας δεν υπάγεται σε αυτές.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, στερούνται νόμιμης βάσης επειδή στηρίζονται στις παραπάνω πράξεις των φορολογικών αντικειμένων του Κ.Β.Σ και του Εισοδήματος.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, στηρίζεται στην καταργημένη με τον Ν.4174/2013 διάταξη του άρθρ. 6 του Ν. 2523/1997.
5. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των ένδικων φόρων για τη χρήση 2010.
6. Μη εφαρμογή από τον έλεγχο των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν.4174/2013 αναφορικά με την επιβολή πρόσθετων φόρων.
7. Πλήρης έλλειψη αιτιολογίας στις προσβαλλόμενες πράξεις και απόδειξη πραγματοποίησης των εν λόγω συναλλαγών:
 - ✓ Όλες οι συναλλαγές με την εκδότρια «....» είναι πραγματικές και αφορούν εκτελεσθείσες εργασίες για την ολοκλήρωση δημοσίων συμβάσεων που σύναψε η ελεγχόμενη με διάφορους φορείς (ΟΤΑ).
 - ✓ Το σύνολο των κρίσιμων εργασιών πραγματοποιήθηκε με υπαρκτά μηχανήματα και εν

γίνει υλικοτεχνική υποδομή, ιδιοκτησίας του πεθερού της εκδότριας.

- ✓ Οι εργασίες στην πραγματικότητα εκτελούνταν από το σύζυγο της εκδότριαςστο όνομά της και οι πληρωμές γινόνταν με τραπεζικό τρόπο πληρωμής

Αναφορικά με τον πέμπτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή με την **παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) 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 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 σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «*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 τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** ορίζονται τα εξής: «*Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου*».

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, με δεδομένο ότι έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010) στις/2011 η με α/α καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις4/2011 η με α/α καταχώρισης αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και το πενταετές δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, καταλογισμό ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 6 του Ν.2523/97 αναφορικά με την υπό κρίση χρήση 2010, δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στιςκαι12/2016.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των υπό κρίση πράξεων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα 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: α)....., 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 τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 (πρώην 66) παρ. 32 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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 διαπίστωσής 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 δεκαπέντε (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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν.4472/2017** ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Η αίτηση-δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμόδιου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που είχαν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν είχε εκδοθεί ακόμη απόφαση ή είχε εκδοθεί αλλά δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω συνυποβαλλομένη δήλωση ανέκκλητης αποδοχής και η συνεπεία αυτής καταβολή της οφειλής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ενέχει, κατά περίπτωση, και παραίτηση των διαδίκων από του δικαιωμάτων τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από του δικογράφου του ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και τα στοιχεία του φακέλου, στην προκειμένη περίπτωση:

- ✓ Όσον αφορά στην με αριθμό/12/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ορθώς έγινε εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 δεδομένου ότι αφορά την χρήση 2010 και η οριστική πράξη εκδόθηκε 7/12/2016.
- ✓ Η με αριθ.εντολή ελέγχου που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αφορούσε τα φορολογικά αντικείμενα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. και όχι του εισοδήματος. Περαιτέρω από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει συνταχθεί έκθεση φορολογίας εισοδήματος ούτε να έχει εκδοθεί σχετική πράξη, που να στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις, επί της οποίας να βασίζεται και η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α..
- ✓ Όσον αφορά στην με αριθμό/12/2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, ορθώς εφαρμόστηκε το νομοθετικό καθεστώς του Ν.2523/97 καθώς για την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 απαιτείτο να υποβληθεί ανέκκλητη δήλωση από την υπόχρεη περί υπαγωγής της σε αυτές, γεγονός που δεν συνέβη στην κρίνόμενη υπόθεση. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αίτημα εντός δεκαπέντε ημερών από την κοινοποίηση της οριστικής πράξης όπως είχε την δυνατότητα, προκειμένου να μειωθεί το πρόστιμο από το τριπλάσιο στο 50% της

αξίας των εικονικών τιμολογίων, βάσει των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί περί ακύρωσης της πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. λόγω μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4337/15 και της πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 λόγω του ότι στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της πράξης εισοδήματος λόγω του ότι στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις και του Φ.Π.Α. λόγω του ότι ερείδεται επί ακυρωτέας πράξης εισοδήματος απορρίπτονται ως ανυπόστατοι.

Αναφορικά με τον έκτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 Ν. 4174/2013 (πρώην 66) ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1/1/2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31/12/2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 1 Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης ... 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 2 Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε ποσοστό πρόσθετων φόρων 120% (ανώτατο όριο) του ποσού της κύριας οφειλής βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής ευνοϊκότερων διατάξεων υπό την ισχύ του Ν.4174/2013 αναφορικά με την επιβολή πρόσθετων φόρων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον έβδομο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «...*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...*».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου*».

Επειδή, 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, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ εδράζεται στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ της ίδιας Δ.Ο.Υ. που αφορούσε την αντισυμβαλλόμενη της προσφεύγουσας, εκδότρια επιχείρηση. Στις από Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και Ελέγχου Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και των προστίμων.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι τα ένδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η επιχείρηση «....» προς την προσφεύγουσα είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Η φερόμενη εκδότρια των φορολογικών στοιχείων: 1) δεν διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, ή επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων. 2) Δεν δήλωσε την έγγαμη σχέση της, με αποτέλεσμα να μην υποβάλλει κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τον σύζυγό της, 3) Δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων ούτε και απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό. 3) Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. 4) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία που της ζητήθηκαν και δήλωσε απώλεια αυτών, 5) Δεν υπέβαλλε ακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος από το 2007 έως 2011 (υποβλήθηκαν με αξίες πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων). 6) Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. 7) Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλλαν τρίτοι, η εκδότρια: το 2007 δεν είχε αγορές - δαπάνες ενώ είχε 139.248,17€ πωλήσεις, το 2008 είχε 3.408,81€ αγορές - δαπάνες και 358.256,35€ πωλήσεις, το 2009 είχε 1.941,00€ αγορές - δαπάνες και 1.183.965,85€ πωλήσεις και το 2010 είχε 28.693,72€ αγορές - δαπάνες και 1.363.234,45€ πωλήσεις». 8) Οι εμφανιζόμενες πληρωμές με μετρητά είναι πέραν της συνηθισμένης συναλλακτικής πρακτικής και ενισχύει την κρίση περί εικονικότητας των συγκεκριμένων συναλλαγών.
- ✓ Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι μεν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, επειδή από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, της στέρησης επαγγελματικής εγκατάστασης και την έλλειψη οργανωτικής δομής, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει το μεγάλο όγκο συναλλαγών που φαίνεται ότι πραγματοποίησε, σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 ΚΒΣ που υπέβαλλαν τρίτοι αντισυμβαλλόμενοι της. Η έκδοση των

εικονικών φορολογικών στοιχείων και μάλιστα μεγάλης αξίας, έγινε προκειμένου να τροφοδοτηθούν με αυτά λήπτριες επιχειρήσεις, οι οποίες καταχωρώντας τα στα λογιστικά τους βιβλία, να προβαίνουν σε έκπτωση του Φ.Π.Α. καθώς και σε μείωση των κερδών τους στη φορολογία εισοδήματος.

- ✓ Ειδικότερα σε σχέση με την προσφεύγουσα: Δεδομένου ότι η εκδότρια: α) δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων, ήτοι φορτηγά αυτοκίνητα, μηχανήματα έργων, ούτε και απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό (δεν επέδειξε άδειες κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων και μηχανημάτων έργων, ούτε και μισθοδοτικές καταστάσεις ΙΚΑ), β) δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι καταβλήθηκαν μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα τεχνικά έργα, συνάγεται ότι δεν υπήρχε καμία δυνατότητα η εκδότρια να μπορούσε να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή από τις αναγραφόμενες στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και όλες οι συναλλαγές που πραγματοποίησε κατά το ελεγχόμενο έτος 2010 μεταξύ των οποίων και οι συναλλαγές με την προσφεύγουσα, είναι εικονικές στο σύνολο τους σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/1997.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - ... **ενδικοφανούς προσφυγής** της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2010 έως 31/12/2010

Η με αριθ./12/2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.**

	Ποσό
Πρόστιμο	19.924,00€

Η με αριθ./12/2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**

	Ποσό
Διαφορά Κύριου Φόρου	10.460,10€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.552,12€
Σύνολο Φόρου	23.012,22€

Η με αριθ./12/2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	31.380,30€

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.