



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/09/2017
Αριθμ. Αποφ.: 1986

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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.) (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 Απόφασης 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με το διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στη και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των με αριθμ./...2017, οριστικών πράξεων

επιβολής προστίμων άρθρου 6 ν. 2523/199, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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 την αριθμ.....2017 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 27.000,00 €. Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και είναι ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που του επιστράφηκε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αριθμ.....-2017 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2005, της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 39.600,00 €. Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και είναι ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που του επιστράφηκε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αριθμ.....-2017 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2006, της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 17.100,00 €. Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και είναι ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που του επιστράφηκε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις προστίμων Φ.Π.Α. εκδόθηκαν, βάσει της από-**2017 Έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α.**, κατόπιν σχετικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αρ.2015 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ως άνω ελέγχου, αποτέλεσε η από/2014 έκθεση Κ.Β.Σ. – η οποία διαβιβάστηκε με το αριθμ.-2014 έγγραφο – της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) – Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, για

ζήτηση, λήψη και καταχώρηση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ Βάσει των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και καταλόγισε στην προσφεύγουσα για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2004 έως 31/12/2009, την παράβαση της ζήτησης – λήψης και καταχώρισης πλήθους μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, εκδόσεως «.....», συνολικής καθαρής αξίας 620.000,00 €. Ειδικότερα πρόκειται για τα κάτωθι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που αφορούν στην δαπάνη τοποθέτησης δύο διαφημιστικών πινακίδων διαστάσεων 0,80 m x 2,00 m στο κλειστό γυμναστήριο του συλλόγου στη, έδρα της ομάδας βόλεϊ ανδρών Εθνικής κατηγορίας και στο γυμναστήριο, έδρα της ομάδας βόλεϊ γυναικών ... Εθνικής κατηγορίας:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2004-31/12/2004				
Α/Α	ΑΡ./ ΗΜΕΡ.Τ.Π.Υ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	877/26-11-2004	50.000,00	9.000,00	59.000,00
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2005-31/12/2005				
1	1104/28-03-2005	10.000,00	1.800,00	11.800,00
2	11336/25-04-2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00
3	1165/23-05-2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00
4	1206/23-06-2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00
5	1238/25-07-2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00
6	1283/29-08-2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00
7	1325/26-09-2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00
ΣΥΝΟΛΟ		70.000,00	13.200,00	83.200,00

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2006-31/12/2006				
1	1813/12-09-2006	10.000,00	1.900,00	11.900,00
2	1883/20-10-2006	10.000,00	1.900,00	11.900,00
3	1951/13-11-2006	10.000,00	1.900,00	11.900,00
ΣΥΝΟΛΟ		30.000,00	5.700,00	35.700,00

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον «.....» καταγράφονται αναλυτικά τόσο στην από/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. όσο και στην από/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

του Σ.Δ.Ο.Ε., αντίγραφα των οποίων επισυνάφθηκαν στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από την φορολογική αρχή οι με αριθμ./29-12-2014 αποφάσεις Επιβολής Προστίμων ύψους 50.000,00 €, 70.000,00 € και 30.000,00 €, αντίστοιχα. Συνεπώς, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, και βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας (άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92), χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2004, 2005 και 2006 αποδέχθηκε δε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, καθότι τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούν το σκέλος των δαπανών και προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/94. Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 δεν καθιστούν μεν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, αλλά είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και τα επηρεάζουν σημαντικά. Σημειώνεται, ότι η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τη χρήση 2004, ως ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων ανέρχεται σε 12,5% (50.000/399.285,21), για τη χρήση 2005 σε 15,75% (70.000/444.302,90) και για τη χρήση 2006 σε 5,35% (30.000/561.070,79).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

- Ο φερόμενος ως παραβάτης απολαύει του τεκμηρίου της αθωότητας, το οποίο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης, όπου εξετάζεται η νομιμότητα φορολογικής κύρωσης σημαίνει ότι το βάρος της απόδειξης της τέλεσης της παράβασης από το φερόμενο ως παραβάτη του φορολογικού νόμου ανήκει στη φορολογική αρχή.
- Σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, ενώ η απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στηρίχθηκε σε αόριστες και γενικές αναφορές όπως για παράδειγμα, το γεγονός ότι άλλες επιχειρήσεις αναγνώρισαν την εικονικότητα των Τ.Π.Υ., ο εκδότης δεν τηρούσε συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική ανά είδος διαφήμισης, οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια τιμές για διαφημίσεις ήταν πολλαπλάσιες σε σχέση με τις τιμές που παρείχαν άλλα αθλητικά σωματεία και επαγγελματικές ομάδες και η εξόφληση των επίδικων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε μέσω «πλασματικών» καταθέσεων – πληρωμών σε λογαριασμούς του από πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από το σύλλογο να διενεργούν τραπεζικές συναλλαγές.

2. Η επίδραση της αμετάκλητης ποινικής απόφασης με την οποία οι νόμιμοι εκπρόσωποι και διαχειριστές της εταιρείας κηρύχθηκαν αθώοι της κατηγορίας λήψης των επίμαχων και φερόμενων ως μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Παραβίαση του άρθρου 4 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (της αρχής «ne bis in idem»).

3. Έλλειψη νέων – συμπληρωματικών στοιχείων ως νόμιμη βάση του επανελέγχου. Αμετάκλητη περαίωση όλων των φορολογικών αντικειμένων για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006.

4. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, και προστίμων.

5. Εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων. Παράβαση του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και μη απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εικονικότητας των στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο, «*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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «*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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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, το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, 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 όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση**, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, 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, τέλος από σχετική νομολογία του ΣτΕ (Βλ. απόφ. ΣτΕ 117/2013 : « ... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του ΚΒΣ και δύναται να κρίνει κατ' αρχήν, παρεπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του ΚΒΣ...», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών με την έννοια ότι οι παραβάσεις του ΚΒΣ δεσμεύουν τη φορολογία ΦΠΑ, εφόσον αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (ΣΔΟΕ) που αφορούν τόσο την εκδότρια επιχείρηση όσο και την λήπτρια επιχείρηση, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται τόσο από την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στον εκδότη, όσο και από την έκθεση του Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε και αφορά στην προσφεύγουσα, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος, περί του αντιθέτου ισχυρισμός, κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί δέσμευσης της φορολογικής διοίκησης από την με αριθμ./2016 αθωωτική απόφαση του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : **«Η επιβολή των προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιοδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.»**

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν

υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. 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....»

Από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και της παρ. 5 του άρθρου 66 του ίδιου ως άνω νόμου, συνάγεται σαφώς, ότι υπάρχει διάκριση μεταξύ διοικητικών προστίμων και ποινικών κυρώσεων και σε καμιά περίπτωση η έκδοση καταλογιστικών πράξεων ως πράξη διοικητική, δεν συνιστά ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπεί μάλιστα στο να τιμωρήσει ποινικά την προσφεύγουσα και δεν συνιστά ούτε παρακολούθημα ούτε αναγκαίο συμπλήρωμα της ποινικής διαδικασίας, δεδομένου ότι η μία διαδικασία είναι σαφώς διακεκριμένη από την άλλη, ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων.

Επειδή, εξάλλου, το κυρωθέν με τον ν. 1705/1987, 7^ο Πρόσθετο Πρωτόκολλο της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), ορίζει στο άρθρο 4 παρ. 1 ότι : «Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους για μια παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2717/1999,(Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν Δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.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».

Όπως συνάγεται και από την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 17 Ν. 4446/2016, ο νομοθέτης θέλησε να επεκτείνει τη δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων (εκτός από τις καταδικαστικές που ήδη περιλαμβάνονταν στο άρθρο 5 παρ. 2 του Κ.Δ.Δ.), καθώς και από τα αποφαινόμενα να μην γίνει κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα, συμμορφούμενος με σχετικές αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Η επέκταση της δέσμευσης του διοικητικού δικαστηρίου από τις αμετάκλητες αποφάσεις και βουλεύματα των ποινικών δικαστηρίων έχει μεγάλη πρακτική σπουδαιότητα καθ' ο μέρος αφορά στο ζήτημα της τυχόν συνευθύνης των φερόμενων ως νομίμων εκπροσώπων («αχυρανθρώπων»), δηλαδή των φυσικών προσώπων τα οποία τυπικά και μόνο εμφανίζονταν ως νόμιμοι εκπρόσωποι εταιρειών (διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι) και ουδέποτε άσκησαν πραγματική και ουσιαστική διοίκηση αυτών, το γεγονός δε τούτο έχει ήδη κριθεί οριστικά δυνάμει αμετάκλητων αθωωτικών αποφάσεων των ποινικών δικαστηρίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται την αμετάκλητη .../2016 απόφαση του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία οι διαχειριστές- εκπρόσωποι της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης,, αθώωθηκαν από την κατηγορία της από κοινού αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ'εξακολούθηση. Προβάλλει δε, ότι το Διοικητικό Δικαστήριο δεσμεύεται, κατά την νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Δ.Δ.Α.), από την προηγούμενη αθώωση των κατηγορουμένων από το ποινικό δικαστήριο, σε κάθε δε περίπτωση, σύμφωνα και με τα κριθέντα με τις αποφάσεις του ΔΕΚ (C-420/06 Jager, σκέψη 59, C-45/06, Campina –σκέψη 32, Berlusconi: σκέψεις 67-69, C-464/02 : επιτροπή κατά Δανίας. σκέψη 74, C-451/99, Cura Anlagen : Σκέψη 40, C-61/2011, PPU-EI Dridi :σκέψη 61) και της από 30/04/2015 απόφασης του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων δικαιωμάτων στην υπόθεση «ΚΑΠΕΤΑΝΙΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΙ» κατά ΕΛΛΑΔΑΣ, το Διοικητικό Δικαστήριο οφείλει να συνεκτιμήσει την αθωωτική

απόφαση, δεσμευόμενο από όσα αυτή έκρινε. Ο λόγος αυτός είναι αβάσιμος, ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, καθώς εν προκειμένω οι δύο διαδικασίες, ποινική και διοικητική (η οποία κατά τη νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α., προβλέπει κυρώσεις που εμπίπτουν στην έννοια της κατηγορίας ποινικής φύσεως του άρθρου 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α.), δεν κινούνται κατά του αυτού προσώπου, αλλά η πρώτη κινήθηκε κατά των διαχειριστών και εκπροσώπων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «....» και η δεύτερη κατά του νομικού προσώπου της εταιρείας, με αποτέλεσμα να μην τίθεται ζήτημα παραβίασεως της αρχής «non bis in idem» (βλ.Ε.Δ.Δ.Α., απόφαση της 06/12/2007, Γιαννετάκη Ε & Σ. Μεταφορική Ε.Π.Ε. κλπ., κατά Ελλάδας, 29829/2005, σκ.36).

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης νέων συμπληρωματικών στοιχείων ως νόμιμης βάσης του επανελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις του άρθρου 14 του Ν. 2198/1994 (περί περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων), κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση «αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως».

Επειδή, περαιτέρω οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008(ρύθμιση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων), παραπέμπουν στις διατάξεις του ν. 3259/2004 «περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων», τις οποίες τροποποιούν και συμπληρώνουν. Ειδικότερα με την περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 3697/2008, στη ρύθμιση που καθορίζονται στα άρθρα 1 έως 11 του ν. 3259/2004, υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31/12/2006.

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1130/2.10.2008** παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008. Ειδικότερα στην παρ.5 του άρθρου 9 της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι : *«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της*

διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. [2238/1994](#), εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή, επιπλέον πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία και έχει κρίνει και για περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης ΣτΕ 1392/1993, ΔΕΦ Αθ 1635/2009), ότι η «πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς.....δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη» (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 465/2008, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012). Κατά συνέπεια ουδεμία διαφοροποίηση υφίσταται μεταξύ των οριστικών και των επεχουσών ισχύ αμετάκλητης δικαστικής απόφασης αρχικών πράξεων, ως προς τη δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επ'αυτών, αφού η ουσία έγκειται στο ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς καθ'οποινδήποτε τρόπο δεν αποκλείει την υπό τις ως άνω προϋποθέσεις έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου

φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣτΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα περαίωσε τις υπό κρίση χρήσεις αποδεχόμενη το από2009 ειδικό μηχανογραφικό σημείωμα περαίωσης με τις διατάξεις του ν. 3697/2008. Ακολούθως, διενεργήθηκε επανέλεγχος δυνάμει της με αριθ. 562/31-07-2015 εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθότι διαπιστώθηκαν νέα στοιχεία, βάσει των με αριθμ. ...2014 και//Γ/27-10-2014 εγγράφων της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης, σύμφωνα τα οποία η προσφεύγουσα ήταν λήπτης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον Γυμναστικό Σύλλογο Θεσσαλονίκης «.....» με ΑΦΜ Συνεπώς, ορθά εκδόθηκαν οι επίδικες πράξεις για τις υπό κρίση χρήσεις και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Κατά συνέπεια ουδεμία αμφιβολία υφίσταται ως προς τη δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου δεδομένου ότι τα νέα στοιχεία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3697/2008 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός περί μη νόμιμης βάσης του επανελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρων και προστίμων

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) **αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, **αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.** Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§2 του ν. 3212/2003 (ΦΕΚ Α 308/31.12.2003), οριζόταν ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Εν προκειμένω, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής των χρήσεων 2004, 2005 και 2006, καθότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία το έτος 2014 γεγονός που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, ήτοι, 31/12/2015, 31/12/2016 και 31/12/2017, αντίστοιχα. Περαιτέρω, επειδή οι με αριθμ./29-12-2014 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, στις 25-02-2015, ήτοι, εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, οι ανωτέρω προθεσμίες παραγραφής των λοιπών φορολογιών (εισοδήματος, Φ.Π.Α. προστίμων Φ.Π.Α.) παρατάθηκαν κατά δύο ακόμα έτη, ήτοι, μέχρι τις 31/12/2017, 31/12/2018 και 31/12/2019, αντίστοιχα. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων- Παράβαση του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ

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 προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης 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 επεικέστερου 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.

Στην προκειμένη περίπτωση, όσο αφορά στις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, επισημαίνονται τα εξής :

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997ορίζεται 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.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, η οποία καταργήθηκε με την περίπτωση β της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το [άρθρο 23 του ιδίου νόμου](#) έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά, οριζόταν ότι: «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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) 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 που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ. 72 (πρώην 66) παρ. 32 του ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του αρ. 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 αρ. 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 της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η περίπτωση δ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013](#) συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή τέλος, 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 παρ. 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 παρ. 1 επί των υποθέσεων της παρ. 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 παρ. 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 δικαιώματός 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 παραγράφου 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.»

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι για το πρόστιμο του Φ.Π.Α. για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η υπαγωγή του υπόχρεου σε ευνοϊκότερο καθεστώς, υπόκειται στην αποκλειστική επιλογή του, μέσω ανέκκλητης δήλωσής του, ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής, μέσα σε ορισμένη προθεσμία τιθέμενη από το νόμο, και όχι στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής κατά τον καταλογισμό του προστίμου. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν έχει υποβληθεί ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η απαιτούμενη από την προσφεύγουσα, ανέκκλητη δήλωση, προκειμένου να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όσο και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 και συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004

Πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ίσο με Ευρώ 27.000.00 € (9.000,00 X 3 = 27.000,00).

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005

Πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ίσο με Ευρώ 39.600.00 € (13.200,00 X 3 = 39.600.00).

Υπ'αρ.2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006

Πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ίσο με Ευρώ 17.100,00 € ($5.700,00 \times 3 = 17.100,00$).

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

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.