



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 604/7-6-2016

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της πτωχεύσασας ομόρρυθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ (της οποίας η παύση των εργασιών της πτώχευσης κηρύχθηκε με την υπ' αρ./99 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Έδεσσας) νομίμως εκπροσωπούμενης από τους πρώην ομόρρυθμους εταίρους αυτής, και, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας..

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας..

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας, ΑΦΜ, 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:

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 17.289,39€, για την διαχειριστική περίοδο/1993–31/12/1994, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 7, 11, 17§2, 18§2&6, 27§4, 30 & 32 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν. 4337/15. Το είδος των προστίμων του Κ.Β.Σ. που καταλογίστηκαν, καθώς και το ύψος αυτών παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Ζήτηση-λήψη & καταχώρηση του υπ' αρ. 112/25-12-1993 εικονικού Τ.Δ.Α. Σ/Β καθαρής αξίας 2.874.900 δρχ. από την επιχείρηση «ΓΛΑΡΕΛΗ ΧΡΥΣΑ»	3.374,79€
2	Ζήτηση-λήψη & καταχώρηση του υπ' αρ. 113/31-12-1993 εικονικού Τ.Δ.Α. Σ/Β καθαρής αξίας 3.357.500 δρχ. από την επιχείρηση «ΓΛΑΡΕΛΗ ΧΡΥΣΑ»	3.941,31€
3	Μη ενημέρωση και καταχώρηση των ποσών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών στο Γενικό Καθολικό για τους μήνες Απρίλιο έως και Δεκέμβριο 1994.	293,33€
4	Μη ενημέρωση και καταχώρηση στο Μητρώο παγίων μια αυτόματη κολλητική μηχανή	293,33€

	αξίας 15.897.000 δρχ. (Τ.Δ.Α. 1/94, ημερ. αγοράς 15/4/94)	
5	Μη έκδοση σε 10 περιπτώσεις συνοδευτικά στοιχεία μεταφοράς (δελτία αποστολής)	2.933,33€
6	Μη τήρηση της υπάρχουσας αρίθμησης του μπλοκ δελτίου αποστολής με Α.Π.Θ. 2339/26-10-94	293,33€
7	Μη τήρηση ενιαίας αρίθμησης κατά την έκδοση των αθεώρητων τιμολογίων πώλησης	293,33€
8	Μη έκδοση τιμολογίων σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις (11 περιπτώσεις είσπραξης χρημάτων από την επιστροφή πιστωτικού ΦΠΑ και σε 3 περιπτώσεις πώλησης εμπορευμάτων για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα Δ.Α. 168/6-11-94, 169/7-11-94 & 170/7-11-94)	4.106,66€
9	Δεν προέβη στην καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο Βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της περιουσίας από 25-8-1993 έως 31/12/1994	293,33€
10	Μη σύνταξη ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης	293,33€
11	Μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών προμηθευτών	880,00€
12	Δεν προσκόμισε στον έλεγχο πέντε στελέχη τιμ. Πώλησης	293,33€
	ΣΥΝΟΛΟ	17.289,40€

Το επιβληθέν πρόστιμο προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, δυνάμει της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, η οποία ακύρωσε την υπ' αρ. απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αναπέμποντας ταυτόχρονα την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου (Έδεσσας), προκειμένου να τηρηθεί ο αναφερόμενος στο σκεπτικό αυτής τύπος της διαδικασίας.

Σχετικά με το ιστορικό της υπόθεσης, θα πρέπει να σημειωθεί ότι, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης είχαν παραληφθεί, στα πλαίσια προσωρινού ελέγχου, από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Σκύδρας στις με απλή απόδειξη-πρακτικό παραλαβής και όχι με έκθεση κατάσχεσης, όπως απαιτείτο από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 32 παρ. 3 του Ν. 2648/1998). Στην συνέχεια, τα βιβλία και στοιχεία αυτής παρελήφθησαν από τους αρμόδιους για τον τακτικό έλεγχο υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας στις, οι οποίοι και εξέδωσαν μεταξύ άλλων και την ακυρωθείσα από το δικαστήριο υπ' αρ. απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα δε με το σκεπτικό της απόφασης ο αρμόδιος για τον έλεγχο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όφειλε να τηρήσει την διαδικασία κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης, η οποία διαδικασία αποτελεί ουσιώδη τύπο για το κύρος των πράξεων, που εκδόθηκαν, ερειδόμενες στα εν λόγω στοιχεία.

Ως εκ τούτου, το αρμόδιο δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα κατά το άρθρο 79§3 του Κ.Δ.Δ. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι και το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (τμήμα Β) με την υπ' αρ. απόφασή του ακύρωσε και ανέπεμψε στην Δ.Ο.Υ. για επανάληψη διαδικασίας με το ίδιο σκεπτικό φύλλα ελέγχου, που σχετίζονται με τον ίδιο τακτικό φορολογικό έλεγχο.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης του Εφετείου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προέβη στις και ώρα 09:10 π.μ. στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας αρχικά σε παράδοση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και στην συνέχεια σε κατάσχεση αυτών με την με αρ. πρωτ. έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στον εκπρόσωπο της εταιρίας κ. με ΑΦΜ

Εν συνεχεία, ο έλεγχος αποδεχόμενος ως έχει την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., που συντάχθηκε στα πλαίσια του τακτικού ελέγχου εξέδωσε την προσβαλλόμενη υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/92.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/92 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεως επιβολής προστίμου έχει παραγραφεί, καθώς ο συνολικός διαδραμών χρόνος από την φερόμενη συντέλεση των φορολογικών παραβάσεων έως την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, υπερβαίνει τα είκοσι έτη, γεγονός που αντίκειται στα άρθρα 4§1, 25 του Συντάγματος και στο άρθρο 6 § 1 της Ε.Σ.Δ.Α.

β. Εκ νέου μη ορθή τήρηση της διαδικασίας, καθώς η κατάσχεση δεν διενεργήθηκε στην τελευταία γνωστή έδρα της επιχείρησης ή στην κατοικία των φορολογουμένων αλλά στην έδρα της φορολογικής αρχής. Επίσης, δεν διενεργήθηκε εκ νέου έρευνα της υπόθεσης και επεξεργασία των στοιχείων αυτής.

γ. Υπάρχει παραβίαση της αναλογικότητας και σεβασμού των δικαιωμάτων, λόγω της υπέρβασης κάθε έννοιας επικαίρου σε σχέση με τον χρόνο επανάληψης της διαδικασίας.

δ. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων- Άλλως καλοπιστία της λήπτριας εταιρίας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου

- **Επειδή**, στο άρθρο 87§5 του Ν. 2362/95 αναφέρεται ρητώς ότι: «Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβητήσεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται

μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτής σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από την επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποιήσεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως».

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (πρώην 66 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013): «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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..... 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**, με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 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**».
Παράλληλα, σύμφωνα με το αρ.84 παρ. 6 του Ν.2238/94 «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

- **Επειδή**, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψιν τις ανωτέρω διατάξεις, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης δεν έχει υποπέσει στην παραγραφή, καθώς η έκδοση αυτής πραγματοποιήθηκε στις**01-2016**, ήτοι πριν την παρέλευση ενός έτους από την επίδοση της υπ' αρ. απόφασης του διοικητικού πρωτοδικείου Βέροιας στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η οποία επίδοση έλαβε χώρα στις**6-2015**.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής κρίνεται αβάσιμος και απορριπτός.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εκ νέου μη ορθής τήρησης της διαδικασίας.

- **Επειδή**, στο άρθρο 95§5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει».

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 198 του Κ.Δ.Δ. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων, οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής.

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αρ. δικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας αναπέμφθηκε η συγκεκριμένη υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της διαδικασίας σύνταξης της έκθεσης κατάσχεσης, μη επιβάλλοντας την εκ νέου διερεύνηση της υπόθεσης. Στα πλαίσια αυτά η αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμμορφώθηκε στην σχετική απόφαση, τηρώντας τον τύπο της διαδικασίας, συντάσσοντας έκθεση κατάσχεσης και επιβάλλοντας πρόστιμα μειωμένα έναντι των αρχικών, λαμβάνοντας υπόψη τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου 4337/15.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1110/18-9-2006 της διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις ως προς την επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης πράξης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης. Μεταξύ άλλων αναφέρεται και η ανάγκη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που παραλείφθηκε, η οποία συνίσταται στην μετάβαση των ελεγκτών στην έδρα της επιχείρησης, προκειμένου να συνταχθεί έκθεση παράδοσης των βιβλίων και στοιχείων και εν συνεχεία έκθεση κατάσχεσης αυτών, αντίγραφο της οποίας θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε.

Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση η μετάβαση στην έδρα ήταν αδύνατη, καθώς αυτή δεν υφίστατο, γεγονός που ήδη είχε πιστοποιηθεί και αποτυπωθεί στην από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Συγκεκριμένα, στην εν λόγω έκθεση αναφέρονται τα εξής: «Ο έλεγχος μετέβη στην διεύθυνση, όπου είχε δηλωθεί η έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, στο

..... Στην διεύθυνση αυτή υπάρχουν εγκαταστάσεις με γραφεία, βιομηχανοστάσια και αποθήκες της και διακριτικό τίτλο Κατά την μετάβαση στον χώρο της παραπάνω Α.Ε. ο έλεγχος συνάντησε τον κ., ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της ελεγχόμενης Ο.Ε., στον οποίο ανακοινώθηκε ο σκοπός της μετάβασης (τακτικός έλεγχος) και ερωτηθείς σε ποιον χώρο είναι ή ήταν η έδρα της ελεγχόμενης, δεν του υπέδειξε.....Για το λόγο ότι δεν βρέθηκε και δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο ο χώρος της επαγγελματικής εγκατάστασης της ελεγχόμενης, ούτε επιδείχθηκε άλλος χώρος, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.».

Συνεπώς, ο υπό κρίση της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής έλεγχος ορθώς, λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, τήρησε τον ουσιώδη τύπο ως προς τα λοιπά στοιχεία (σύνταξη έκθεσης παράδοσης και εν συνεχεία έκθεσης κατάσχεσης), επιδίδοντάς τα ωστόσο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., δείχνοντας την δέουσα επιμέλεια, προκειμένου να διασφαλίσει το γεγονός ότι ο διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης έλαβε γνώση της τελεσθείσας διαδικασίας.

- **Επειδή**, θα ήταν αδύνατη, μετά από είκοσι και πλέον έτη της αρχικής παραλαβής των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, η αναβίωση της επαγγελματικής εγκατάστασης, προκειμένου να τηρηθεί επακριβώς ο ουσιώδης τύπος κατάσχεσης που απαιτείται κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά και το γεγονός ότι ήδη από το 1999 υπάρχει απόφαση δικαστηρίου περί παύσης των εργασιών πτώχευσης της επιχείρησης.
- **Επειδή**, στην παράγραφο 1 των μεταβατικών διατάξεων του Κώδικα φορολογικής διαδικασίας (4174/13) αναφέρεται ότι: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα». Επίσης, στο άρθρο 24 του ίδιου νόμου, το οποίο περιγράφει την διαδικασία της κατάσχεσης, δεν αναφέρεται πουθενά η έννοια του τόπου, όπου αυτή δύναται να συντελεστεί, με αποτέλεσμα να μην τίθεται οιοσδήποτε περιορισμός ως προς τούτο. Στο άρθρο δε 47 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας Ν. 2717/1999 αναφέρεται ρητώς ότι η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει.
- **Επειδή**, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας επιχείρησης κοςπροσήλθε στις, κατόπιν των υπ' αρ. αιτημάτων της Δ.Ο.Υ. Έδεσας, οικειοθελώς στα γραφεία αυτής, συνυπογράφοντας τόσο την υπ' αρ. πρωτ.έκθεση παράδοσης βιβλίων και στοιχείων, όσο και την υπ. αρ. πρωτ. έκθεση κατάσχεσης.

- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, η προσφεύγουσα επιχείρηση ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από τον προβαλλόμενη τυπική πλημμέλεια, κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της πράξης λόγω μη ορθής τήρησης της διαδικασίας προβάλλεται παρελκυστικά και ως εκ τούτου κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αναλογικότητας και σεβασμού των δικαιωμάτων.

- **Επειδή**, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς δε λαμβάνεται υπόψη το εξαιρετικά μεγάλο χρονικό διάστημα που υφίσταται μεταξύ της συντέλεσης της παράβασης και της επανάληψης της διαδικασίας, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.
- **Επειδή**, όπως έχει ήδη αναφερθεί και ανωτέρω, το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο έτσι όπως έχει διαμορφωθεί, **επιτάσσει** τη συμμόρφωση της φορολογικής διοίκησης στις εκάστοτε δικαστικές αποφάσεις, μη επιτρέποντας οποιαδήποτε ενέργεια (θετική ή αρνητική) που αντίκειται στο πνεύμα αυτών. Ως εκ τούτου, η φορολογική διοίκηση στην παρούσα περίπτωση δεν θα μπορούσε παρά να εφαρμόσει επακριβώς τα όσα ορίζονται στην απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου Βεροίας, δίχως να διαθέτει την διακριτική ευχέρεια περί μη εφαρμογής αυτής.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή και ύπαρξη καλής πίστης εκ μέρους του λήπτη του στοιχείου.

- **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. 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 τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86** – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.
- **Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και στην από αρχική έκθεση ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ., καθώς και οι διαπιστώσεις των άλλων φορολογικών αρχών, στις οποίες στηρίχθηκαν οι δύο παραπάνω εκθέσεις ελέγχου συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας πλήρως την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων
- **Επειδή** όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια ότι δεν έχει

πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, **η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι οι εκδότες των επίμαχων τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης της συναλλαγής.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣτΕ «.....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».
- **Επειδή**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή

εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- **Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης καλής πίστης πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 κατά την οποία «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 αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο.....» όφειλε η λήπτρια να επιβεβαιώνει την ακρίβεια των δεδομένων των συναλλαγών της ενώ πρωτοδίκως όφειλε ν' αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (**ΣτΕ 3172/2013, 3173/2014, 3174/2014 κ.α.**). Εξάλλου κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρ. 33 παρ. 4 Κ.Β.Σ. « εάν αποδίδεται εικονικότητα στα φορολογικά στοιχεία... η φορολογική αρχή, έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, ενώ η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη. (ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553/1264/2003, 881/2002 κ.α.)
- **Επειδή**, με την ΠΟΛ 1249/21-11-2013 δόθηκαν μεταξύ άλλων και διευκρινίσεις σχετικά με την αποδοχή ή μη από την φορολογική διοίκηση του ισχυρισμού του λήπτη του εικονικού φορολογικού στοιχείου ότι τελούσε σε καλή πίστη. Πιο συγκεκριμένα, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων..... Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κ.λπ.), μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν

την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν”.

Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η εξόφληση της αξίας των επίμαχων τιμολογίων συντελέστηκε μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων. Κατά συνέπεια, με βάση τα προαναφερθέντα, δεν τεκμαίρεται ότι ο λήπτης των στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη και ορθώς επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το νόμο πρόστιμο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

- **Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος/1993–31/12/1994

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	€17.289,39

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).