



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, 9/11/2018

Αριθμός απόφασης: 1804

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).

1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/6/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...με **ΑΦΜ:** ...ως νομίμου εκπροσώπου της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:**...κατά **α)** της με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2006, **β)** της με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, **γ)** της με αριθ. ... - **8/5/2018** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, **δ)** της με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 και **ε)** της με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 -

διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **12/6/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...με **ΑΦΜ:** ...ως νομίμου εκπροσώπου της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:**..., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2006, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 7.310,00€, πρόστιμο αρθ. 58 Ν.4174/2013 3.655,00€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 2.828,24€, δη σύνολο φόρου **13.793,24€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της και λήψης εικονικών τιμολογίων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. ... – 2018.
- ✓ Με τη με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό ποσό 1.778,56€ της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας, καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου 1.906,09€, πρόστιμο αρθ. 58 Ν.4174/2013 1.842,32€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 1.425,59€ δη σύνολο φόρου **6.952,56€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της και λήψης εικονικών τιμολογίων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ.... – 2018.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **8/5/2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 12.270,23€, πρόστιμο αρθ. 58 Ν.4174/2013 6.135,12€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 4.747,35€ δη σύνολο φόρου **23.152,70€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως

άνω χρήση τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της και λήψης εικονικών τιμολογίων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. ... – 2018.

- ✓ Με τη με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 10.073,27€, πρόστιμο αρθ. 58 Ν.4174/2013 5.036.64€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 3.897,35€ δη σύνολο φόρου **19.007,26€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της και λήψης εικονικών τιμολογίων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. ... – 2018.
- ✓ Με τη με αριθ. ...- **8/5/2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 15.360,00€, πρόστιμο αρθ. 58 Ν.4174/2013 7.680.00€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 5.942,78€ δη σύνολο φόρου **28.982,78€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της και λήψης εικονικών τιμολογίων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. 225/5 – 2018.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **8/5/2018** Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση των με αρ. ... **25/5/2017** και ... **18/8/2017** εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν **α)** το με αρ. πρωτ. ...- **17/9/2010** πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισ. ...- **24/9/2010**) στο οποίο αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με τις συναλλαγές (μεταξύ άλλων) της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας και της «...», χωρίς να διαπιστώνονται παραβάσεις και να προσδιορίζονται ή να καταλογίζονται φόροι, τέλη ή εισφορές ή να επιβάλλονται πρόστιμα και **β)** το με αριθ. πρωτ. ... - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισ. ...- **10/4/2017**) με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ..../**2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση «...» με Α.Φ.Μ.: ..., για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Σύμφωνα με τη με αριθ..../**2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, η παραπάνω ομόρρυθμη εταιρεία, έλαβε από την επιχείρηση «...» ανά χρήση τα εξής **εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους**:

- Χρήση 2006: δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 35.500,00€ πλέον ΦΠΑ 6.745,00€
- Χρήση 2007: ένα (1) φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 24.000,00€ πλέον ΦΠΑ 4.560,00€

- Χρήση 2008: δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 65.000,00€ πλέον ΦΠΑ 12.350,00€
- Χρήση 2009: πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 54.500,00€ πλέον ΦΠΑ 10.355,00€
- Χρήση 2010: πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 76.800,00€ πλέον ΦΠΑ 16.944,00€

Σημειώνεται ότι για τις παραπάνω παραβάσεις συντάχθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η από **20/11/2017** έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ και εκδόθηκαν οι σχετικές α) με αριθ. ..., ..., ..., ..., ...- **20/11/2017** οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.
2. Παραβίαση των αρχών της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου και της αναλογικότητας.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις υπό κρίση χρήσεις 2006 - 2010 έχει παραγραφεί.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στο **άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες ΔΟΥ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την

έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Πολ. 1019/2011** ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη ΔΟΥ η οποία το εξέδωσε... 10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία περαίωσε α) **το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)** βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 (σημείωμα περαίωσης .../1/2008) με ποσό φόρου 2.000,00€, το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **23/3/2009**, β) **τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010 (χρήσεις 2007, 2008, 2009)** βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης .../1/2010) με ποσό φόρου 2.671,85€ το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **27/4/2011**. Επιπλέον, για το οικονομικό έτος **2011** (διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010**) έχει υποβληθεί από την εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις **15/4/2011**.

Επειδή για τις χρήσεις **2007 – 2009** επήλθε περαίωση με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 και κατόπιν περιέλευσης σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων, εκδόθηκε το με αριθμό **.../2 – 27/11/2017** συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο στάλθηκε από τον έλεγχο μαζί με την από **20/11/2017** έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ και τις σχετικές οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, με τη με αρ. πρωτ. ... – **30/11/2017** συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα πρώην διαχειριστή και στα μέλη της ως άνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας. Η προθεσμία για την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης παρήλθε άπρακτη.

Επειδή, α) το με αρ. πρωτ. ...– **17/9/2010** έγγραφο του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισ....- **24/9/2010**) στο οποίο αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με τις συναλλαγές της ομόρρυθμης εταιρείας και της «...», χωρίς να διαπιστώνονται παραβάσεις δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 ή του

άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, ενώ **β)** το με αριθ. πρωτ. ... - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισ. ...- **10/4/2017**) όπου διαπιστώνεται ότι, η εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία, έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στις χρήσεις **2006 – 2010** και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης στις **10/4/2017**, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για τις εν λόγω χρήσεις καθίσταται δεκαετής βάσει των διατάξεων του άρθρο 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κατά το χρόνο έκδοσης στις **8/5/2018** των προσβαλλόμενων πράξεων το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος **α)** για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 – οικ. έτος 2007** και εφόσον το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε Θεσσαλονίκης εντός του τελευταίου έτους της δεκαετούς παραγραφής (**10/4/2017**), παρατείνοντας αυτή κατά ένα έτος δη έως τις **31/12/2018** σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ 4β του Ν. 2238/1994, δεν είχε παραγραφεί και **β)** για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 – 31/12/2007, 1/1 – 31/12/2008, 1/1 – 31/12/2009 και 1/1 – 31/12/2010 - οικ. έτη 2008, 2009, 2010 και 2011** σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ 4β του Ν. 2238/1994 κατέστη δεκαετής, δη έως **31/12/2018, 31/12/2019, 31/12/2020 και 31/12/2021** αντίστοιχα, δεν έχει παραγραφεί.

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

Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας και παραβίασης των αρχών της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου και της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012**).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε

πλήρως αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ..../2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από 8/5/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- Τα φορολογικά στοιχεία της «...», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία, κρίθηκαν εικονικά νια ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα καθώς:
- ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ* (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (3)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100

- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «...», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις

ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του **ΙΚΑ ...** (Αρ. πρωτ. .../29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Επειδή, σύμφωνα 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του.

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.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... – 12/6/2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ...με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2006 - 31/12/2006– Οικ. Έτος 2007

Η με αριθ. ...- 8/5/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	7.310,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	3.655,00€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	2.828,24€
Καταλογιζόμενο ποσό	13.793,24€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 - 31/12/2007– Οικ. Έτος 2008

Η με αριθ. ...- 8/5/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	3.684,65€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.842,32€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	1.425,59€
Καταλογιζόμενο ποσό	6.952,56€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2008 - 31/12/2008– Οικ. Έτος 2009

Η με αριθ. ... - 8/5/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	12.270,23€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	6.135,12€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	4.747,35€
Καταλογιζόμενο ποσό	23.152,70€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2009 - 31/12/2009 – Οικ. Έτος 2010

Η με αριθ. ...- **8/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	10.073,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.036,64€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	3.897,35€
Καταλογιζόμενο ποσό	19.007,26€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2010 - 31/12/2010 – Οικ. Έτος 2011

Η με αριθ. ...- **8/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	15.360,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	7.680,00€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	5.942,78€
Καταλογιζόμενο ποσό	28.982,78€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.