



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-05-2019

Αριθμός απόφασης:1384

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου**
ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....»,
με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

β) Της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

γ) Της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

δ) Του υπ' αριθμ...../...../2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και

ε) Της υπ' αριθμ...../...../2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν 2523/1997 του προϋσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ...../...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

β) Την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

γ) Την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

δ) Τον υπ' αριθμ...../...../2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και

ε) Την υπ' αριθμ...../...../2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν 2523/1997 του προϋσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ...../30-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ...../...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 8.440,07€ και προσαυξήσεις άρθρου 49 παρ.1 του Ν 4509/2017 ύψους 7.916,79€. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας διότι κατά την ως άνω χρήση προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της εννέα (9) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.696,00€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ συνολικής αξίας 8.440,08€ με εκδότρια την του με ΑΦΜ:..... Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ.

Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ύψους 14.678,40€ διότι η προσφεύγουσα κατά την ως άνω χρήση προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της εννέα (9) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.696,00€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ συνολικής αξίας 8.440,08€ με εκδότρια την

..... του με ΑΦΜ:..... Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2018 έκθεσης ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΠΔ 186/92.

Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ύψους 300,00 επειδή κατέθεσε ανακριβώς την υπ' αριθμ...../2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012). Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου άρθρου 54 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ).

Με την υπ' αριθμ./...../2018 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ύψους 4.220,35€ διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι με τη λήψη εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.696,00€ πλέον ΦΠΑ 8.440,08€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου άρθρο 6 του Ν 2523/1997.

Με τον υπ' αριθμ./2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή από την προσφεύγουσα εταιρία καθώς με τη λήψη των εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.696,00€ πλέον ΦΠΑ 8.440,08€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους μειώθηκε η δηλωθείσα στην υπό κρίση χρήση ζημία από 452.046,26€ βάσει δήλωσης σε 330.409,65€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος.

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ......./...../2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής τήρησης των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (Ν 2238/1994), του ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και του ΚΒΣ (ΠΔ186/92), με αφορμή την με αριθμό/2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Βέροιας που αφορά την του με ΑΦΜ:.....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι :

- 1) Μη νόμιμα η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε με θυροκόλληση στην ατομική κατοικία του νομίμου εκπροσώπου και όχι στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται αιτιολογίας. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα προσκομίζει φωτοαντίγραφα επιταγών με τις οποίες διατείνεται ότι εξοφλήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια και μηχανογραφικά δελτία των τραπεζών Εθνική και Πειραιώς με τις ημερομηνίες εξοφλήσεως των συγκεκριμένων επιταγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 περίπτωση δ του άρθρου 5 του Ν 4174/2013 “ 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)....., δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/01-12-2014 “ Β. Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού ([άρθρο 66 παρ. 4 Ν. 4174/2013](#)).

.....
Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

1.Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίου ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.

.....
5.Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση.”

Με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επίδοση σε νομικό πρόσωπο συντελείται μόνο στην έδρα του, απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι :“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 28/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος, ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν 2523/1997, άρθρου 54 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/1992) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι : *“Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ”*

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι *“ 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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο 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 πραγματοποίησώς της**), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν

να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012). Οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 "εφόσον η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά ενόψει 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. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύπτει και από διακστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατίδιαν 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες".

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Βέροιας στην προσφεύγουσα, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η ίδια ως άνω ΔΟΥ στην του με ΑΦΜ:....., και τα οποία αποτυπώθηκαν στην από 11-06-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Από τον ανωτέρω έλεγχο προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η προσφεύγουσα εταιρία, στη χρήση 2012 ζήτησε-έλαβε και αποδέχθηκε εννέα (9) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 36.696,00€ πλέον ΦΠΑ 8.440,08€.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι η εκδότρια του ήταν, κατά την εν λόγω χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, κατ'ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η του με ΑΦΜ:..... προς την προσφεύγουσα εταιρία κατά τη χρήση 2012 ήταν εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Ειδικότερα, ο έλεγχος απέδειξε ότι η του:

- Δε διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές όπως επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων, άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων κλπ.. Με το

με αριθμό πρωτ./...../2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης, τμήμα Επαγγέλματος της Περιφερειακής ενότητας Ημαθίας, βεβαιώνεται ότι η ως άνω υπηρεσία δεν χορήγησε στην του άδεια χειρισμού μηχανήματος έργου, ούτε κατά τα έτη 2007 έως 2012, ούτε άλλη φορά.

- Δε διέθετε το κατάλληλο προσωπικό για την εκτέλεση των έργων που περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ...../2013 έγγραφο του ΙΚΑ-Υποκατάστημα Βέροιας, η επιχείρηση της του είναι αναπρόγραφη στο ΙΚΑ, δηλαδή ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και άρα δεν υπέβαλε ποτέ ΑΠΔ για τις χρήσεις 2007 έως 2012.
- Δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων, ήτοι φορτηγά αυτοκίνητα, μηχανήματα έργων, ούτε και απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό. Με το με αριθμό πρωτ. Φ3.10.1/9/1644/199764/6-6-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών έργων της Περιφερειακής ενότητας Ημαθίας βεβαιώνεται ότι η του δεν είναι κάτοχος κανενός μηχανήματος έργου (Μ.Ε.).
- Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.
- Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών (αγορές πρώτων υλών, καυσίμων, λιπαντικών και ανταλλακτικών) κάθε χρήσης είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των τεχνικών έργων, που φέρεται να έχει εκτελέσει.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Βέροιας περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρουν αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας και πλαστότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία προσκόμισε τραπεζικές επιταγές και μηχανογραφικά δελτία των εταιριών και με τις ημερομηνίες εξόφλησης των ως άνω επιταγών. Ειδικότερα προσκομίσθηκαν

A/A	Αριθμ.τραπεζικής επιταγής	Ποσό	Ημερομηνία Λήξης	Ημερομηνία πληρωμής σύμφωνα με τα δελτία των τραπεζών
1	Υπ'αριθμ.....	8.376,00€	10-05-2013	29-08-2013

	επιταγή			
2	Υπ' αριθμ..... επιταγή	3.700,00€	30-04-2015	31-08-2015
3	Υπ' αριθμ..... επιταγή	6.039,00€	01-06-2013	07-06-2013
4	Υπ' αριθμ..... επιταγή	7.692,00€	20-05-2013	12-06-2013
5	Υπ' αριθμ..... επιταγή	6.937,20€	10-08-2013	16-08-2013
6	Υπ' αριθμ..... επιταγή	5.996,25€	20-08-2013	03-09-2013
7	Υπ' αριθμ..... επιταγή	2.000,00€	30-03-2015	11-05-2016
8	Υπ' αριθμ..... επιταγή	500,00€	25-07-2012	25-07-2012
9	Υπ' αριθμ..... επιταγή	1.000,00	25-05-2012	25-05-2012
10	Υπ' αριθμ..... επιταγή	835,00€	28-07-2011	-----

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προκύπτει ότι οι ως άνω τραπεζικές επιταγές εκδόθηκαν για την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες τραπεζικές επιταγές προκύπτει ότι η πλειονότητα αυτών είχε ημερομηνία λήξης μεταγενέστερη του έτους κατά το οποίο φέρεται ότι παρασχέθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες και εκδόθηκαν τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι μεγάλο μέρος των ανωτέρω τραπεζικών επιταγών εξοφλήθηκαν σε χρόνο κατά πολύ μεταγενέστερο της ημερομηνίας λήξης που αναγραφόταν στο σώμα αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 46 του Ν 3669/2008 " 1. Σε κάθε σύμβαση κατασκευής έργου ορίζεται Προθεσμία για την περάτωση του στο σύνολο και κατά τμήματα. Μέσα σε Προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την υπογραφή της σύμβασης, ο ανάδοχος με βάση την ολική και τις τμηματικές Προθεσμίες, συντάσσει και υποβάλλει στη διευθύνουσα υπηρεσία το Χρονοδιάγραμμα κατασκευής του έργου.....

3. Το εγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα αποτελεί το αναλυτικό πρόγραμμα κατασκευής του έργου. Το χρονοδιάγραμμα αναλύει ανά μονάδα χρόνου και πάντως ανά ημερολογιακό τρίμηνο τις εργασίες που προβλέπεται να εκτελεσθούν.

4. Ο ανάδοχος κατασκευής του έργου υποχρεούται επίσης μέσα σε έναν (1) μήνα από την υπογραφή της σύμβασης να συντάξει και να υποβάλει οργανόγραμμα του εργοταξίου, στο οποίο θα περιγράφονται λεπτομερώς τα πλήρη στοιχεία στελεχών, εξοπλισμού και μηχανημάτων που θα περιλαμβάνει η εργοταξιακή ανάπτυξη για την εκτέλεση του έργου."

Επειδή, στο άρθρο 36 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι " 1. Η παρακολούθηση, ο έλεγχος και η διοίκηση των έργων ασκούνται από την αρμόδια τεχνική υπηρεσία του φορέα κατασκευής του έργου (διευθύνουσα ή επιβλέπουσα υπηρεσία), η οποία ορίζει τους τεχνικούς υπαλλήλους που θα ασχοληθούν ειδικότερα με την επίβλεψη, προσδιορίζει τα καθήκοντα τους όταν είναι περισσότεροι από έναν, παρακολουθεί το έργο τους και γενικά προβαίνει σε κάθε νόμιμη ενέργεια και ενεργεί ό,τι απαιτείται για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των έργων.

2. Η διευθύνουσα υπηρεσία ορίζει ως επιβλέποντες και βοηθούς αυτών για το έργο ή τμήματα του ή είδη εργασιών τεχνικούς υπαλλήλους
3. Στα καθήκοντα των επιβλεπόντων περιλαμβάνονται η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών και γενικά η τήρηση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο. Οι βοηθοί των επιβλεπόντων ασκούν τα καθήκοντα που τους ανατίθενται και έχουν ανάλογες ευθύνες.
4. Στην περίπτωση κατασκευής έργου με ανάθεση σε ανάδοχο η επίβλεψη αποσκοπεί στην πιστή εκπλήρωση από τον ανάδοχο των όρων της σύμβασης και στην κατασκευή του έργου σύμφωνα με τους κανόνες της τέχνης, ώστε να ανταποκρίνεται στον προορισμό του
5. Η υποχρέωση της επίβλεψης να προβαίνει σε κάθε ενέργεια για την πιστή εκπλήρωση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο, δεν μειώνει σε καμιά περίπτωση τις ευθύνες του αναδόχου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τη σύμβαση

Επειδή, στο άρθρο 47 του Ν 3669/2008 ορίζεται ότι “ 1. Για κάθε εργολαβία, με μέριμνα του αναδόχου τηρείται ημερολόγιο σε βιβλιοδετημένα διπλότυπα αριθμημένα φύλλα. Το ημερολόγιο συμπληρώνεται καθημερινά και αναγράφονται, με συνοπτικό τρόπο, σε αυτό στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες που επικρατούν, αριθμητικά στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό κατά κατηγορίες, τα χρησιμοποιούμενα μηχανήματα, τα προσκομιζόμενα υλικά, τις εκτελούμενες εργασίες, τις εργαστηριακές εξετάσεις, τις εντολές και παρατηρήσεις των οργάνων επίβλεψης, τυχόν έκτακτα περιστατικά και κάθε άλλο σχετικό με το έργο σημαντικό πληροφοριακό στοιχείο.

2. Το ημερολόγιο υπογράφεται από εντεταλμένο όργανο της επίβλεψης και τον εκπρόσωπο του αναδόχου. Το ένα αποκοπτόμενο φύλλο περιέρχεται στη διευθύνουσα υπηρεσία. Οι εγγραφές στο ημερολόγιο αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες, τη δύναμη απασχολούμενου προσωπικού και μηχανημάτων και γενικά για την παροχή εικόνας προόδου του έργου.

3. Η διευθύνουσα υπηρεσία μπορεί πάντα να ορίσει την εγγραφή στο ημερολόγιο συμπληρωματικών πληροφοριών ή άλλων στοιχείων που προσιδιάζουν στο συγκεκριμένο έργο ή να ζητήσει από τον ανάδοχο την τήρηση και άλλων στατιστικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις μικρών έργων μπορεί η διευθύνουσα υπηρεσία να ορίσει την τήρηση του ημερολογίου κατά άλλο συνοπτικότερο τρόπο, την τήρηση του κατά εβδομάδα ή άλλο χρονικό διάστημα ή και τη μη τήρηση ημερολογίου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ανωτέρω νόμου “1. Κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου λαμβάνονται όλα τα αναγκαία στοιχεία για την επιμέτρηση των ποσοτήτων των εκτελούμενων εργασιών. Τα επιμετρητικά στοιχεία λαμβάνονται από κοινού από τον επιβλέποντα και τον εκπρόσωπο του αναδόχου, καταχωρούνται σε επιμετρητικά φύλλα εις διπλούν, που υπογράφονται από τα δύο μέρη και καθένα παίρνει από ένα αντίγραφο.

2. Στο τέλος κάθε μήνα ο ανάδοχος συντάσσει επιμετρήσεις κατά διακριτά μέρη του έργου για τις εργασίες που εκτελέστηκαν τον προηγούμενο μήνα. Η επιμέτρηση περιλαμβάνει για κάθε εργασία συνοπτική περιγραφή της με ένδειξη του αντίστοιχου άρθρου του τιμολογίου ή των πρωτοκόλλων κανονισμού τιμών μονάδας νέων εργασιών που εκτελέστηκαν και τα αναγκαία γι' αυτό επιμετρητικά

σχέδια, στοιχεία και διαγράμματα, με βάση τα στοιχεία απευθείας καταμέτρησης των εργασιών ή των πρωτοκόλλων της παραγράφου 3.

Οι επιμετρήσεις, συνοδευόμενες από τα αναγκαία επιμετρητικά στοιχεία και σχέδια, σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή, υποβάλλονται, από τον ανάδοχο στη διευθύνουσα υπηρεσία για έλεγχο το αργότερο είκοσι ημέρες μετά το τέλος του επομένου της εκτελέσεως τους μηνός, αφού υπογράφουν από αυτόν με την ένδειξη «όπως συντάχθηκαν από τον ανάδοχο.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ιδίου ως άνω νόμου "1.Η πληρωμή στον ανάδοχο του εργολαβικού ανταλλάγματος γίνεται τμηματικά, με βάση τις πιστοποιήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί μέσα στα όρια του χρονοδιαγράμματος εργασιών....."

Επειδή, αναφορικά με τις εργασίες-υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε φορείς του δημοσίου, η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε κανένα από τα στοιχεία όπως αυτά προβλέπονται και ορίζονται ρητά στα άρθρα 36, 46, 47, 52 και 53 του Ν 3669/2008, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναιτιολόγητες απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο ε' του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 "3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:α)....., ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους."

Επειδή, εσφαλμένα η αρμόδια ΔΟΥ προσδιόρισε το επιβαλλόμενο πρόστιμο στο 40% της αξίας των εικονικών στοιχείων, καθώς κατά το υπό κρίση έτος, η εν λόγω λήψη των εννέα εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος αλλά τη μείωση της δηλωθείσας ζημίας. Συνεπώς, κατ'εφαρμογή των ανωτέρω, μεταβάλλουμε τη νομική βάση του προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 και τροποποιούμε την σχετική πράξη ως ακολούθως.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2012

(υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 της ΔΟΥ Βέροιας. Τροποποίηση της πράξης με βάση το σκεπτικό της απόφασης και κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ε' του άρθρου 7 του ν.4337/2015).

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>	<u>Διαφορά Ελέγχου - Απόφασης</u>
Υπ' αριθμ...../...../2018 Οριστική πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012	16.356,86€	16.356,86€	0,00€
Υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012	14.678,40€	3.669,60€	-11.008,80€
Υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν 2523/1997 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012	300,00€	300,00€	0,00€
Υπ' αριθμ...../...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2012	4.220,35€	4.220,35€	0,00€
Υπ' αριθμ...../2018 Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος Οικονομικού έτους 2013	-15.276,98€	-15.276,98€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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