



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2020

Αριθμός απόφασης: 885

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. 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».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 1) της λυθείσας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, 2) του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., 3) του

....., με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού αρ. και 4) της με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά της με αρ./6-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2012, της με αρ./6-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 και της με αρ./6-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 23/1/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/1/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των 1) «.....» με ΑΦΜ, 2) με ΑΦΜ, 3) με ΑΦΜ και 4) 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθμό **...../6-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ποσού **15.506,55 €**, διότι :

α) Έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «....._ΑΦΜ, καθαρής αξίας 29.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.808,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου των διατάξεων των άρθρων 2, 12, 18 και 304 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015. ($29.600,00 \times 40\% = 11.840,00$)

β) Έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, έκδοσης της επιχείρησης «....._ΑΦΜ, καθαρής αξίας 36.665,54 € πλέον Φ.Π.Α. 8.433,07 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου των διατάξεων των άρθρων 2, 12, 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. ε' του ν. 4337/2015. ($36.665,54 \times 10\% = 3.666,55$)

2) Με την με αριθμό **...../6-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ποσού **8.928,80 €**, διότι :

α) Έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «....._ΑΦΜ, καθαρής αξίας 2.000,00 € πλέον Φ.Π.Α.460,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 3 του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015. ($2.000,00 \times 40\% = 800,00$)

β) Έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, έκδοσης της επιχείρησης «....._ΑΦΜ, καθαρής αξίας 81.288,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18.696,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 3 του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. ε' του ν. 4337/2015. ($81.288,00 \times 10\% = 8.128,80$)

3) Με την με αριθμό/6-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ίσος με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι συνολικό ποσό $19.156,24 \times 50\% = 9.578,12 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./12-3-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «Παραγωγή παγακίων βρώσιμων, σε κύβους ή νιφάδες», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις χρήσεις 2012 - 2013. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./12-3-2019 (αρ. πρωτ. εισερχ./20-3-2019) πληροφοριακό έγγραφο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η εταιρία «.....», με Α.Φ.Μ. και έδρα τη (οδός αρ.), εξέδωσε στις χρήσεις 2012 - 2013 πλήθος εικονικών ή πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Από το διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας επί των τηρηθέντων βιβλίων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης της προσφεύγουσας, προέκυψε ότι έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2012 και οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία στο έτος 2013 εκδόσεως της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επέδωσε στους προσφεύγοντες το με αριθμ. .../14-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων, ώστε να λάβουν γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις τάσσοντάς τους παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να εκφράσουν εγγράφως τις απόψεις του για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Ανταποκρινόμενοι, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν στον έλεγχο το με αριθμ. πρωτ./12-11-2019 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων εκφράζοντας τις απόψεις τους επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, τις οποίες ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αφού έλαβε υπόψη, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενοι τα εξής :

Α. Έλλειψη νομίμου βάσεως επιβολής προστίμου. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Εκτέλεση όλων των τεχνικών έργων που αυτά περιγράφουν. Ύπαρξη ιδιωτικού συμφωνητικού εκτέλεσης των έργων. Διατραπεζική πληρωμή μέρους των συναλλαγών.

Β. Άλλως μη ορθή επιβολή προστίμων λόγω εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη. 1. Οι συναλλαγές έτερου φορολογούμενου με την κρίθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας μεν υπαρκτές, αλλά εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη. 2. Ύπαρξη καλής πίστης. 3. Τα φορολογικά στοιχεία έχουν νόμιμη διάτρηση από την εφορία. 4. Η πληρωμή των φορολογικών στοιχείων έγινε διατραπεζικά. 5. Για τις εργασίες κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό.

Γ. Μη ύπαρξη ευθύνης της τέταρτης εκ των προσφευγόντων,

Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλείψεως νομίμου βάσεως επιβολής προστίμου

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να*

επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «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.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με το με αριθμό/12-3-2019 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 5/12/2019 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.- Κ.Φ.Α.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς των προσφευγόντων, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, η εικονικότητα των ως άνω επίδικων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.» κι έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία, αποδεικνύεται από τα ακόλουθα:

- Η «.....» αναχώρησε από τη δηλούμενη έδρα επί της οδού, στηα, ήδη από το 2012, σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή. Περαιτέρω, στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία

που εξέδωσε εμφανίζεται με τηλέφωνα ανύπαρκτα ή ανήκοντα σε φυσικά πρόσωπα ή σε εταιρίες που δεν σχετίζονται με αυτήν.

- Δεν προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. των διαχειριστικών χρήσεων 2012-2013.
- Ως προς τις αγορές του 2012 η εκδότρια επιχείρηση δήλωσε στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών αγορές αξίας 877.296,87 €, ενώ οι προμηθευτές την δήλωσαν για αξία μόλις 1.382,10 €. Για τη χρήση 2013, δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών, ενώ οι προμηθευτές τη δήλωσαν για συνολική αξία μόλις 1.382,10 €. Σημειώνεται ότι σε ορισμένους δηλωθέντες από την «.....» προμηθευτές καταλογίστηκε η παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Ως προς τις πωλήσεις του 2012 εξέδωσε τιμολόγια πωλήσεων συνολικής αξίας 890.611,85€ και στο 2013 εξέδωσε τιμολόγια συνολικής αξίας 2.553.271,05 €, ενώ το αντικείμενο εργασιών της δεν είχε καμία συνάφεια με τις φερόμενες συναλλαγές (πώληση επίπλων) .
- Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. υποβλήθηκαν με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα κατά τρόπο ώστε να μη προκύπτει φόρος για καταβολή. Από τα στοιχεία τόσο του TAXIS, όσο και του ELENXIS προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει Δηλώσεις Φ.Μ.Υ. από ενάρξεως των εργασιών της μέχρι και το έτος 2016. Επισημαίνεται επίσης ότι στις μοναδικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος χρήσεων 2010, 2012, 2013 και 2014 η εκδότρια δηλώνει ως μόνιμο απασχολούμενο προσωπικό τον αριθμό «1».

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στο με αριθμό/12-3-2019 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

- Η εκδότρια επιχείρηση φέρεται να εκτέλεσε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πληθώρα έργων, ήτοι υδραυλικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, ελαιοχρωματισμούς, κατασκευή και

τοποθέτηση θαλάμου κατάψυξης, κλπ. πολλές εκ των οποίων απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις, χωρίς να προκύπτει η απασχόληση εξειδικευμένου προσωπικού.

- Για τα με αριθμό ../15-09-2012 και ../21-09-2012 τιμολόγια πώλησης εκδόθηκαν τα με αριθμό ../12-09-2012 και ../18-09-2012 δελτία αποστολής αντίστοιχα. Η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε με το με αριθμό φορτηγό αυτοκίνητο του με Α.Φ.Μ., με τόπο φόρτωσης Αθήνα, χωρίς περαιτέρω στοιχεία. Τα ως άνω δελτία αποστολής, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, δεν έχουν λάβει πράξη θεώρησης από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, πλην όμως φέρουν διάτρηση, σύμφωνα με τα στοιχεία μηχανών διάτρησης της ίδιας υπηρεσίας για τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2010. Επιπλέον εκδόθηκαν τα με αριθμό,../03-12-2013 δελτία αποστολής για την μεταφορά υλικών για την εγκατάσταση μοτέρ θαλάμου - κατάψυξης (μετά υλικών). Η μεταφορά των ως άνω υλικών έγινε με το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του με Α.Φ.Μ., με τόπο φόρτωσης την έδρα της εκδότριας επιχείρησης «.....». Από το πληροφοριακό σύστημα της Δ.Ο.Υ. δεν κατέστη δυνατή η άντληση πληροφοριών, τόσο για τα ως άνω οχήματα, όσο και για τους κατόχους αυτών, καθώς αυτοί δεν έχουν εκπληρώσει τις φορολογικές τους υποχρεώσεις από το έτος 2002 και μετέπειτα. Σημειώνεται ότι η δηλωμένη έδρα της εκδότριας επιχείρησης είναι μισθωμένο διαμέρισμα ορόφου επί της οδού στην, όπου δεν είναι δυνατή η αποθήκευση εμπορευμάτων - υλικών.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας επιχείρησης Το συνολικό τίμημα συμφωνήθηκε σε 36.670,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23%, χρόνο παράδοσης όχι πέραν της 31/12/2012. Το ως άνω συμφωνητικό φέρει ημερομηνία την 01/11/2012 και κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμα στις 09/07/2014 (α/α καταχώρησης).
- Ο προσφεύγων, διαχειριστής της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά τον χρόνο λήψης των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας το με αρ. πρωτ./4-6-2019 έγγραφο – έγγραφες εξηγήσεις, στο οποίο ισχυρίζεται ότι για τις υπό έλεγχο εργασίες συναλλάχθηκε με τον του που του παρουσιάστηκε ως εκπρόσωπος της εταιρίας, ενώ δεν επισκέφτηκε την έδρα της εκδότριας εταιρίας.
- Τα επίδικα φορολογικά στοιχεία αφορούν στην αγορά παγομηχανών και στην εκτέλεση εργασιών κατασκευής θαλάμου κατάψυξης, εγκατάσταση μοτέρ θαλάμου κατάψυξης, ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες, κατασκευή ράμπας, επιχρίσματα, ελαιοχρωματισμοί συνολικής δαπάνης κατά το έτος 2012, 81.506,61 € και κατά το έτος 2013, 102.444,24 €. Από

το μητρώο παγίων ετών 2012 και 2014 που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση προκύπτει ότι αυτή κατά το έτος 2010 διενήργησε εργασίες διαμόρφωσης κτιρίου (ΤΠΥ ,/02-05-2010) με δηλωθείσα συνολική αξία κτήσης, σύμφωνα με το μητρώο παγίων έτους 2012, 63.724,80 € και σύμφωνα με το μητρώο παγίων έτους 2014, 145.127,54€. Κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου δεν ήταν δυνατή η διενέργεια αυτοψίας, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση ήταν σε αδράνεια και στην συνέχεια υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών και στην έδρα της λειτουργούσε νέα επιχείρηση ήδη από το έτος 2015.

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρεται να κατέβαλε συνολικό ποσό 64.242,61 € (επί συνολικής αξίας ληφθέντων στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 183.950,85 €). Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. .../22-10-2019 έγγραφο της ΤΡΑΠΕΖΑΣ Λάρισας, προκύπτει ότι οι επιταγές που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση προς την εισπράχθηκαν από πρόσωπα που δεν έχουν καμία αποδεδειγμένη σχέση με την εκδότρια εταιρία (.....,,), ενώ από έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Λάρισας σε άλλους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της διαπιστώθηκε ότι ο, διαχειριστής της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά τον χρόνο λήψης των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, εισέπραξε, μετά από οπισθογράφιση, επιταγή εκδοθείσα σε διαταγή Το ως άνω γεγονός καταδεικνύει ότι υπήρξε ανακύκλωση χρημάτων μεταξύ της εκδότριας και των πελατών της.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση, πριν την κοινοποίηση σε αυτήν σημειώματος διαπιστώσεων, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους τροποποιητικές δηλώσεις στην φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.(Ν. 4512/2018), με τις οποίες αφαίρεσε την αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων .

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση, τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας επιχείρησης, «Παραγωγή παγακίων βρώσιμων, σε κύβους ή νιφάδες», τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, ήτοι ακαθάριστα έσοδα - καθαρά κέρδη, την επένδυση τέτοιου ύψους σε μισθωμένο χώρο - επαγγελματική στέγη, την επανάληψη εργασιών διαμόρφωσης χώρου εντός δύο ετών από προηγούμενες εργασίες, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο και τέλος τον τρόπο πληρωμής των συναλλαγών, έκρινε τις υπό κρίση συναλλαγές εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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». Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι

προσφεύγοντες δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς επικαλούνται και προσκομίζουν στοιχεία (π.χ. το από 1/11/2012 ιδιωτικό συμφωνητικό, επιταγές κλπ) τα οποία κατατέθηκαν και αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι ηεκτέλεσε εργασίες στην επιχείρησή τους προκειμένου να εναρμονιστεί με τα πρότυπα του συστήματος HACCP και να συμμορφωθεί με τις υποδείξεις των υγειονομικών αρχών δεν αποδεικνύεται, καθώς δεν προσκομίζουν κανένα έγγραφο ή δικαιολογητικό πιστοποίησης από το οποίο να προκύπτει η προσπάθεια της προσφεύγουσας εταιρίας να ενταχθεί στο σύστημα διασφάλισης HACCP. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 5/12/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ορθής επιβολής προστίμου, λόγω εικονικότητας των υπό κρίση στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και περί καλής πίστης.

Επειδή, με το άρθρο 3 παράγραφος 4 του Ν.4337/2015, (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται, ενώ με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου ορίζεται:

«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) ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. [...]

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013](#) (Α`170)».

Επειδή προκειμένου να τύχει εφαρμογής η ως άνω αναφερόμενη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' και 5 του Ν. 4337/2015 και να επιβληθούν μειωμένα πρόστιμα ποσού 20% της αξίας των εικονικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, θα πρέπει να αποδειχθεί ότι διενεργήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, αλλά με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή με την ΠΟΛ 1071/2015 και την ΠΟΛ1097/2016, με τις οποίες έγινε αποδεκτή η με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον :

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως ως άνω αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξαν ότι συναλλάχθηκαν με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη και ως εκ τούτου, δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, διότι δεν συντρέχει περίπτωση εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορριπτόμενου του σχετικού ισχυρισμού τους. Ο δε ισχυρισμός ότι σε άλλες περιπτώσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την, αυτές κρίθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αλυσιτελώς προβάλλεται και όλως αορίστως, εφόσον κάθε περίπτωση ερείδεται επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών, άλλως δεν θα υπήρχε η ανάγκη διενέργειας ελέγχου εφόσον παρόμοιες περιπτώσεις θα κρίνονταν το ίδιο, όμως μια τέτοια συμπεριφορά της φορολογικής αρχής θα ερχόταν σε αντίθεση με την έννοια της νομιμότητας με την οποία οφείλει να δρα η Διοίκηση.

Περί της συνδρομής καλής πίστης

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν τη καλή τους πίστη περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφεραν το σχετικό βάρος απόδειξης.

Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγουσας εταιρίας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, η διάρκεια του έργου και το ύψος της αξίας του προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στους προσφεύγοντες υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι οι προσφεύγοντες δεν ενήργησαν καλή τη πίστει, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός τους τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς την ευθύνη της τέταρτης εκ των προσφευγόντων,

Επειδή στο Έβδομο Μέρος περί προσωπικών εμπορικών εταιριών του Ν.4072/2012 ορίζεται:

«Άρθρο 249 Έννοια, εφαρμοζόμενες διατάξεις 1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.[...]

Άρθρο 258 Ευθύνη εταίρων 1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων.

2. Ο εταίρος που ενάγεται για εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλει ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπό του, μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία.

3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων».

Επειδή στο ΣΤ' Κεφάλαιο της ΠΟΛ 1103/2004 «Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ).» ορίζεται :

«1) Ευθύνη ομορρύθμου μέλους

(Άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου)

Οι εταίροι ομόρρυθμης εταιρίας ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων. Καθιερώνεται δηλαδή απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη κάθε ομορρύθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις (του νομικού προσώπου) της εταιρίας. Συμφωνία, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά την ευθύνη των εταίρων, ισχύει μόνο στις εσωτερικές τους σχέσεις και όχι για το Δημόσιο. Ο εταίρος ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι της δημοσιεύσεως της αποχώρησής του. Νέος

εταίρος, που εισέρχεται στην εταιρία υπό τις προϋποθέσεις του νόμου, εκτός αντίθετης συμφωνίας, ευθύνεται μόνο για τα εταιρικά χρέη, που δημιουργήθηκαν μετά την είσοδό του στην εταιρία. Νέος εταίρος, ο οποίος εισέρχεται στην εταιρία μετά από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων παλαιού εταίρου, ευθύνεται όχι μόνο για τα νέα αλλά και για τα παλαιά εταιρικά χρέη, ενώ η ευθύνη του μεταβιβάζοντος για τα παλαιά χρέη εξακολουθεί να υφίσταται».

Επειδή εν προκειμένω, η τέταρτη εκ των προσφευγόντων,, δυνάμει του από 22/6/2004 ιδιωτικού συμφωνητικού, το οποίο καταχωρήθηκε στο βιβλίο εταιριών του Πρωτοδικείου με αριθμό .../13-7-2007, εισήλθε στην προσφεύγουσα εταιρία ως ομόρρυθμο μέλος, με ποσοστό συμμετοχής 15% και παρέμεινε ως την 25/2/2015. Δυνάμει του από 25/2/2015 ιδιωτικού συμφωνητικού, το οποίο καταχωρήθηκε στο βιβλίο εταιριών του Πρωτοδικείου με αριθμό/27-2-2015, ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων,, διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 85% αποχώρησε, εκχωρώντας και μεταβιβάζοντας το εταιρικό του μερίδιο στον τρίτο εκ των προσφευγόντων, Μεταξύ των νέων μελών αποφασίστηκε η μετατροπή της προσφεύγουσας εταιρίας σε ετερόρρυθμη, με ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή τον και ετερόρρυθμο μέλος την

Επειδή τα έτη 2012 και 2013, ήτοι κατά το χρόνο λήψης των υπό κρίση στοιχείων, η τέταρτη εκ των προσφευγόντων,, ήταν ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας εταιρίας, με ποσοστό συμμετοχής 15% και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου, ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων που αφορούν στα έτη αυτά και ο σχετικός ισχυρισμός περί έλλειψης ευθύνης στο πρόσωπό της τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των 1) «.....» με ΑΦΜ, 2) με ΑΦΜ, 3), με ΑΦΜ και 4) με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/6-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας

Ποσό καταλογισμού : **15.506,55 €**

2. Η με αριθμό/6-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Ποσό καταλογισμού : **8.928,80 €**

3. Η με αριθμό/6-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Ποσό καταλογισμού : $19.156,24 \times 50\% =$ **9.578,12 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.