



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-3-2022

Αριθμός απόφασης: 1001

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604514
E-mail : ded.ath@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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **3-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με έδρα στον επί της οδού, κατά της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 13-10-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **3-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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 αρ./...../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **8.000,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 περ.β' & 5 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των αρθ. 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των αρθ.55 και 66 παρ.5 του ν.4174/2013. Η παράβαση αφορά σε λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 4.600,00€.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) δυνάμει της υπ' αρ./2021 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου Ηλιούπολης. Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./ΕΞ2021/25-1-2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. Εισερχ./2021) και αφορά διενεργηθέντα έλεγχο στη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ από τον οποίο προέκυψε ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τόσο τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το έτος 2015, **τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 4.600,00€** εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των αρθ. 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών του με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.

2.Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κυρωτικής διάταξης

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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 την 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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με την από 13-10-2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της συνημμένη σε αυτή από 10-9-2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/14, 4174/13 και Ν.4337/2015 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ.ΕΞ2021/25-1-2021 δελτίο πληροφοριών και αφορά διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά το ελεγχόμενο έτος 2015 έλαβε από την ως άνω επιχείρηση τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

α/α	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	ΤΠΥ	12/02/2015	12.000,00	2.760,00	
2	ΤΠΥ	16/02/2015	4.000,00	920,00	
3	ΤΠΥ	20/02/2015	4.000,00	920,00	
ΣΥΝΟΛΟ			20.000,00	4.600,00	

Τα ανωτέρω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών φέρεται να αφορούν χειροδιανομή διαφ. υλικού και διανομή διαφ. υλικού σε οδηγούς αυτοκινήτων, το διάστημα 06-12/02/2015 εντός Αττικής. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το από 01/02/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών, με αντισυμβαλλόμενη την εταιρία με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το οποίο συμφωνήθηκε η παροχή από την προσφεύγουσα υπηρεσιών χειροδιανομής διαφημιστικού υλικού και διανομής διαφ. Υλικού σε οδηγούς αυτοκινήτων το διάστημα από 6-2-2015/12-2-2015 έναντι της συνολικής αμοιβής καθαρού ποσού 22.000,00 ευρώ. Παράλληλα για το ίδιο χρονικό διάστημα 6-2-2015/12-2-2015 η προσφεύγουσα με το 05/02/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών φέρεται να συμφώνησε με την εταιρεία ότι η δεύτερη θα παρείχε στην προσφεύγουσα υπηρεσίες χειροδιανομής διαφημιστικού υλικού και διανομής διαφ. υλικού σε οδηγούς αυτοκινήτων έναντι της συνολικής

αμοιβής καθαρού ποσού 20.000,00 ευρώ, χωρίς ωστόσο να προκύπτει από τα προσκομισθέντα ο επικαλούμενος ισχυρισμός, ήτοι ότι ανατέθηκε η διανομή του διαφημιστικού υλικού της εταιρίας με Α.Φ.Μ..... στην εταιρία Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου για τις προαναφερόμενες υπηρεσίες δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα δελτία αποστολής ή ειδικά συνοδευτικά έγγραφα του παραπάνω διαφημιστικού υλικού. Επιπλέον από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων (σελίδες 2-5 της έκθεσης ελέγχου) ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει συμπεριλάβει στις δραστηριότητές της, τις παραπάνω υπηρεσίες διανομής διαφημιστικών εντύπων και από τον μήνα Οκτώβριο του 2014 και μετά δεν δήλωσε εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ ενώ ως προς τον τρόπο εξόφλησης των ένδικων στοιχείων η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης των ανωτέρω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και ισχυρίζεται ότι έγινε με μετρητά.

Επειδή, από την από 13-10-2021 σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας επιχείρησης σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.ΕΞ2021/25-1-2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και την συνημμένη σε αυτό από 10-9-2020 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2015 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη απόδειξης από τον έλεγχο της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό

τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ειδικότερα η προσφεύγουσα με την κατάθεση της παρούσας προσκομίζει αντίγραφο του με αριθμό/2015 δελτίου αποστολής με το οποίο μεταφέρθηκαν 60.000 διαφημιστικά φυλλάδια της εταιρίας με Α.Φ.Μ..... από την έδρα της στην οδό στο στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας στην οδό στον με σκοπό τη διανομή. Ακόμη προσκόμισε αντίγραφο του δελτίου αποστολής/2015 με το οποίο επέστρεψε αδιάθετα 20.000,00 διαφημιστικά φυλλάδια στην ως άνω εταιρία. Τα στοιχεία αυτά, ωστόσο δεν αποδεικνύουν ότι τα έντυπα αυτά διανεμήθηκαν από την εταιρεία Ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών ούτε άλλωστε και της επικαλούμενης καλοπιστίας και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-10-2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κυρωτικής διάταξης

Με τη με αριθμό **2319/2021 απόφαση** του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου επιλύθηκε το άκρως σημαντικό ζήτημα που αφορά στη διαχρονική εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, οι οποίες αφορούν στο διάστημα ισχύος του Ν.2523/1997.

Σημειώνεται ότι τα πρόστιμα για αποδοχή εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων ανέρχονταν αρχικώς, υπό το καθεστώς ισχύος του Ν. 2523/1997, σε ποσοστό 200% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον η αξία αυτή υπερέβαινε το ποσό των 1.200 ευρώ. Ακολούθως, με το άρθρο 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο ίσχυσε για παραβάσεις που τελέστηκαν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (26.7.2013) και μετά, το εν λόγω πρόστιμο περιορίστηκε σε ποσοστό 50% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου. Εν συνεχεία, με το άρθρο 3 παρ. 4 (περ. α' και β') του ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις της 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. από 1.2.2016 και έπειτα, ενώ, με το άρθρο 7 παρ. 6 του ίδιου νόμου καταργήθηκαν και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Περαιτέρω, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του παραπάνω νόμου 4337/2015 ορίστηκε ότι 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 ν. 4337/2015 (17.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλεται πρόστιμο που ανέρχεται σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Η ανωτέρω διαχρονική εφαρμογή τριών διαφορετικών νομοθετημάτων (Ν. 2523/1997, Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015), οι οποίες ρύθμισαν με διαφορετικό τρόπο την ίδια παράβαση, δημιούργησε ευλόγως, από πλευράς των φορολογουμένων, ζήτημα εφαρμογής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης.

Κατόπιν των παραπάνω διαδοχικών ρυθμίσεων που ίσχυσαν στο πεδίο της επιβολής κυρώσεων για την παράβαση της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, το Διοικητικό Πρωτοδικείο, στο πλαίσιο εξέτασης σχετικού λόγου προσφυγής, υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας προδικαστικό ερώτημα αναφορικά με το εάν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής επί της καταργητικής των οικείων κυρώσεων διάταξης του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, άγουσα, κατ' επέκταση, στη δικαστική ακύρωση των σχετικών προστίμων, ή μήπως ο ανωτέρω νεότερος νόμος δεν είναι συγκρίσιμος με τους προηγούμενους (ν. 2523/1997 και 4174/2013), όσον αφορά τις εκεί προβλεπόμενες παραβάσεις ή κυρώσεις, εφόσον συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού, κανονιστικού πλαισίου υποχρεώσεων του διοικουμένου.

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ.) και περί αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' Σ.), σύμφωνα με την οποία το Δικαστήριο οφείλει να εφαρμόζει τον ευμενέστερο για τους φορολογούμενους νόμο, που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση, ενώπει της συγκεκριμένης περίπτωσης και κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκασή της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο. Ωστόσο η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351, 352, 1389, 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, 2734/2020, πρβλ. ΣτΕ 1582/2020).

Το ΣτΕ εν προκειμένω έκρινε, κατά πλειοψηφία, μειοψηφησάντων δύο μελών της 7μελούς συνθέσεως του Δικαστηρίου, ότι:

(α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το πρόστιμο που συνδεόταν με την καθαρή αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου (αρχικά 200% και ακολούθως 50%) και προέβλεψε μόνο κατ' αποκοπή πρόστιμο ίσο με 2.500 ευρώ ανά χρήση – φορολογική περίοδο, είναι συγκρίσιμη τόσο με τις προγενέστερες διατάξεις του Ν. 2523/1997 (αρ. 5) και του Ν. 4174/2013 (αρ. 55 παρ. 2), που προέβλεπαν αντίστοιχα τα άνω πρόστιμα όσο και με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 που προέβλεπε πρόστιμο 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου,

(β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιαστικώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου,

(γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της διοικητικής κύρωσης, εφόσον, άλλωστε, δεν μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση η δε πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και

(δ) η κατάργηση του προστίμου για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορρέει από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης, έναντι των οικείων διοικητικών κυρώσεων.

Με βάση τις ανωτέρω σκέψεις το ΣΤΕ έκρινε ότι σύμφωνα με την Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997) και προβλέπει το άνω κατ' αποκοπήν πρόστιμο, εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής (βλ. ΣΤΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997.

Η ανωτέρω νομολογία είναι, με βεβαιότητα, καταλυτική, αναφορικά με τις, σοβαρότερες κατά τεκμήριο, παραβάσεις της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς περιορίζει δραστικά τα επιβαλλόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις αυτές, δεδομένου ότι το επιβλητέο, κατά την κρίση του ΣΤΕ, πρόστιμο των 2.500 ευρώ, επιβαλλόμενο άπαξ, ανά φορολογικό έτος κρίνεται αντικειμενικά επιεικές εν σχέσει με τη φύση της οικείας παράβασης.

Θεωρούμε ότι η ανωτέρω νομολογία τυγχάνει εφαρμογής επί όλων των προστίμων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, τα οποία ακολούθως προβλέφθηκαν στο άρθρο 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, οι διατάξεις του οποίου καταργήθηκαν με τον Ν. 4337/2015, όπως τα πρόστιμα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για αποδοχή εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, καθώς και για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για τις εν λόγω παραβάσεις και ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, πρόστιμο το οποίο, βεβαίως, όπως προκύπτει από τις σκέψεις της νομολογίας αυτής, θα επιβάλλεται και επί παραβάσεων που διαπράττονται από την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 και μετά.

Τέλος πρέπει να υπομνηστεί ότι η Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως αλλά μόνο κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του.

Συμπερασματικά, η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ επέλυσε, καθόλα ορθά και με συνέπεια στην προηγούμενη νομολογία του, ένα ιδιαίτερα σημαντικό νομικό ζήτημα, το οποίο έχει ευρύτερες συνέπειες για πλήθος φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι το ΣτΕ δεν παρείχε κάποιου είδους αμνηστία ούτε απάλλαξε τους παραβάτες από τις σχετικές διοικητικές κυρώσεις για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά, η τοιαύτη επιλογή ήταν αποκλειστικά «νομοθετική», το δε Ανώτατο Δικαστήριο προέβη σε άρτια και ορθή νομική ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης κρίνοντας υπέρ της συγκρισιμότητας των διαδοχικών ρυθμίσεων (ως προϋπόθεση εφαρμογής της ηπιότερης εξ αυτών), προτάσσοντας το σκοπό του ιδίου του νομοθέτη για, επί το επιεικέστερον, εξορθολογισμό των προβλεπόμενων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κυρώσεων, με περιορισμό της διοικητικής κύρωσης στο ποσό των € 2.500,00 και παράλληλη διατήρηση της αντίστοιχης ποινικής ευθύνης (δια του εισαχθέντος με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 Δωδέκατου Κεφαλαίου στον Κ.Φ.Δ. – βλ. άρθρα 66-71 αυτού), οι οποίες συνολικά κρίθηκαν προσφορότερες και παρίστανται σαφώς ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο, σε περιπτώσεις δε εικονικότητας ως προς το πρόσωπο για πραγματική συναλλαγή, σημειωτέον ότι δεν υφίστανται ούτε ποινικές κυρώσεις, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται μόνον η διοικητική κύρωση (αρ. 54 παρ. 2ε ΚΦΔ) ύψους € 2.500,00.

Το ΣτΕ, κρίνοντας απολύτως ορθά, εφήρμοσε τις εν λόγω ευμενέστερες διατάξεις και σε προγενέστερες της ισχύος του Ν. 4337/2015, ακολουθώντας άλλωστε την πάγια νομολογία του (ενδεικτικά ΣτΕ 7μ. 351, 1389, 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, 2734/2020), αναφορικά με την εφαρμογή της απορρέουσας από το Σύνταγμα, το ενωσιακό δίκαιο, αλλά και την ΕΣΔΑ Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τούτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. ...

2.γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«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...»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α)... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για τη διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για τα έτος 2015 επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει επικουρικώς την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς την επιβολή και το ύψος του προστίμου.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣτΕ 2319/2021, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου

έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου και η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./3-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την μερική ακύρωση της με αριθ./...../2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αρ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015

Σύνολο προστίμου: 2.500,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.