



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07.06.22

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2279

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

2.Την αριθμ. 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».

3.Την από **07.02.22** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας « ΟΕ » με **Α.Φ.Μ:** νομίμως εκπροσωπούμενης , με έδρα το δήμο Παλλήνης επί των οδών και αριθμός , ΤΚ: , κατά των εκθέσεων επιβολής προστίμου που προήλθαν από τον έλεγχο πού πραγματοποιήθηκε με την υπ' αρθ'/0/12312/10-2-2020 εντολή του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι:
α) υπ' αρ. /31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ

β) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ

γ) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15

δ) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.16 – 31.12.16

ε) υπ' αρ./31-12-2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 και άρθρου 79 ν.4472/17 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

στ')υπ' αρ./31-12-2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15 Φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15

και τα προσκομιζόμενα μ' αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις :

εκθέσεις επιβολής προστίμου που προήλθαν από τον έλεγχο πού πραγματοποιήθηκε με την υπ' αρθ'/0/12312/10-2-2020 εντολή του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι:

α) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ

β) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ

γ) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15

δ) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.16 – 31.12.16

ε) υπ' αρ./31-12-2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 και άρθρου 79 ν.4472/17 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

στ')υπ' αρ./31-12-2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15 Φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15

την ακύρωση των οποίων αιτείται καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.02.22 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας « & ΟΕ » με Α.Φ.Μ: 21.01.22 η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Με βάση το υπ' αριθ' πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ..... ΕΞ 2019 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στις 30.12.19 (αρθ.εισερ. πρωτ.) η από 10.06.19 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων των νόμων Ν. 4083/12(ΚΦΑΣ), 4172/13(ΚΦΕ), 4174/13 (ΚΦΔ) , και 4308/14 (ΕΛΠ) που αφορά την επιχείρηση «..... ΕΠΕ » με Α.Φ.Μ..... αρμοδιότητας Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα η ως άνω επιχείρηση είναι ανύπαρκτη και δεν έχει σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αφού σύμφωνα με τα έγγραφα η σύσταση , έναρξη και επαγγελματική λειτουργία της αποτελούν προϊόν πλαστογραφίας με υπεύθυνο εκδότη και διακινητή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων όπως προέκυψε από την υπ' αριθ' ΘΜ/2018 απόφαση του Θ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών τον του με Α.Φ.Μ. για τον οποίο συντάχθηκε η από 23.05.19 έκθεση ελέγχου ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων τα οποία φαίνεται ότι εκδόθηκαν και ελήφθηκαν από την εταιρεία «..... ΕΠΕ » με Α.Φ.Μ.....

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου η εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ » με Α.Φ.Μ..... εξέδωσε για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές προς τους φερόμενους πελάτες της για την χρήση 2014 τριάντα οκτώ (38) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 355.357,07 € πλέον ΦΠΑ 79.282,14 €, για την χρήση 2015 εκατόν δώδεκα (112)φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 439.185,11 € πλέον ΦΠΑ 101.079,19 € , για την χρήση 2016 εκατόν είκοσι εννιά (129) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 7.828.607,95 € , πλέον ΦΠΑ 1.8865.369,12 € και για την για την χρήση 2017 πενήντα εννέα(59) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 92.603,54 € , πλέον ΦΠΑ 22.224,59 €

Μεταξύ των ληπτών των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία , η οποία έλαβε , καταχώρησε στα βιβλία της και εξέπεσε του φόρου για την χρήση 2015 , δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 19.980,00 € πλέον ΦΠΑ 4595,40 € και για την χρήση 2016 , ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 14.000,00 € πλέον ΦΠΑ 3.220,00 €

Με βάση τα παραπάνω η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ , ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. της προσφεύγουσας εταιρείας συνέταξε τις από 31.12.21 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος , ΦΠΑ , προστίμου άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 επί των οποίων εδράζονται οι :

α) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της

ΠΑΛΛΗΝΗΣ με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 5194,80 €, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 2.597,40 €, ήτοι συνολικά 6.815,38 €

β) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 2.288,32 €, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.144,16 €, ήτοι συνολικά 3.432,48 €

γ) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15 με την οποία καταλογίστηκε οφειλόμενο χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 4.595,40 €, πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 2297,70 €, ήτοι συνολικά 6.893,10 €.

δ) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.16 – 31.12.16 με την οποία καταλογίστηκε οφειλόμενο χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 3.220,00 €, πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 1.610,00 €, ήτοι συνολικά 4.830,00 €.

ε) υπ' αρ./31-12-2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15 με την οποία καταλογίστηκε για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15 πρόστιμο ποσού 3.996,00 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40 % της καθαρής αξίας ληφθέντος τιμολογίου ύψους 9.990, 00 € το οποίο χαρακτηρίστηκε εικονικό κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παράγ. 5 περίπ. έ του ν. 4174/13 ως προς την συναλλαγή.

στ) υπ' αρ./31-12-2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ άρθρου 6 Ν. 2523/97 και άρθρου 79 ν.4472/17 με την οποία καταλογίστηκε για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15 πρόστιμο ποσού 1.148,85 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 50 % του φόρου που εξέπεσε από την λήψη εικονικού τιμολογίου καθαρής αξίας 9.990, 00 €

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των εκθέσεων επιβολής προστίμου που προήλθαν από τον έλεγχο πού πραγματοποιήθηκε με βάση την υπ' αρθ'/....../...../10-2-2020 εντολή του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης και την απαλλαγή από τα καταλογισθέντα πρόστιμα που η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ καταλόγισε, ισχυριζόμενη ότι η προσφεύγουσα εταιρεία συνεργάστηκε με τον παραγωγό πολιτιστικών εκδηλώσεων κ. - I.K.E. και την - ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. χωρίς να υπάρχει διά ζώσης επικοινωνία με τον κ. διαχειριστή της - ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. παρά μόνο , εκτός ελαχίστων περιπτώσεων που η προσφεύγουσα εταιρεία δέχτηκε τηλεφωνική κλήση με άτομο που εμφανίζονταν ως ο κ. Σαρρής και ενημέρωνε για τη λήψη εμβασμάτων και τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγματικών και επιταγών που είχαν εκδοθεί.

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθ' ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ /27.05.22 υπόμνημα με το οποίο αιτήθηκε την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος σχετικά με την επιβολή προστίμων για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2042/22 και την απόφαση του ΣΤΕ 2319/21 .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28** του ν. **4174/2013** (ΦΕΚ Α **170/26.7.2013**) ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο **1** του άρθρου **63** του ν. **4174/2013** ορίζεται ότι: «**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από **1** έως **31** Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **45** του ν. **4174/2013** ορίζεται ότι:

«**1.** Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

..... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,».

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλονται οι με ημερομηνία θεώρησης 31.12.2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οι οποίες, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **66 παρ. 5** του Ν. **4174/2013**(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου,[.....]. 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.».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση **2319 /2021 ΣτΕ** ορίζεται ότι:

«ΚΒΣ και επιβολή προστίμου για λήψη και καταχώριση εικονικών στοιχείων. Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης. Ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου κρίνεται ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης. Πότε η αρχή μπορεί να καμφθεί. Τυχόν μεταβολή των νομοθετικών ρυθμίσεων περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ζήτημα εάν βρίσκει πεδίο εφαρμογής η ανωτέρω αρχή. Αντίθετη μειοψηφία. Η υπόθεση παρουσιάζει επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της ΕΕ. Η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, ως διοικητική και ως ποινική, ενώ με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013, ως διοικητική, με πρόστιμο. Η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 είναι συγκρίσιμη με τις προηγούμενες. Η πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της ανωτέρω αρχής. Η κατάργηση, με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, του προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 απηχεί διαφορετική εκτίμηση της προσφορότητας και αναγκαιότητας των προβλεπόμενων από το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων. Αντίθετη μειοψηφία. Η ρύθμιση του συνδυασμού των ανωτέρω διατάξεων εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997. Η μεταβατική ρύθμιση του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας και με το άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ. Παραπομπή της υπόθεσης στο Διοικητικό Πρωτοδικείο για περαιτέρω εκδίκαση, μετά την επίλυση του προδικαστικού ερωτήματος. Η υπόθεση εισήχθη στην επταμελή σύνθεση με πράξη του Προέδρου του Β Τμήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **Ε 2042/2022** ορίζονται ότι :

Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών

φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση το με αριθ. πρωτ. / 10-12-2021 Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, που εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συνημμένους τους :

α) με αριθ. /2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ ,

β) με αριθ. /2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ ,

γ) με αριθ. /2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2015 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ ,

δ) με αριθ. /2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2015 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ ,

δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα, κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή στην από 28.02.22 έκθεση απόψεων αναφέρει επακριβώς ότι :

«.....Το προσφεύγον πρόσωπο με την κατατεθείσα προσφυγή του υποβάλει στοιχεία και πληροφορίες που κατά τον αρχικό έλεγχο της Υπηρεσίας μας ουδέποτε χορηγήθηκαν και, επομένως, δεν αξιολογήθηκαν. Με τα στοιχεία αυτά εκθέτει τη συνεργασία του με ένα πρόσωπο για το οποίο δεν μας γνωστοποιεί παρά μόνο ένα ονοματεπώνυμο (Άκης Ευαγγέλου). Για τη συνεργασία αυτή ουδέν στοιχείο αποδεικτικό προσκόμισε όπως , για παράδειγμα, συναφθέν συμφωνητικό ανάληψης έργου/συνεργασίας νομίμως και εμπροθέσμως κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αναλυτική περιγραφή των συμφωνηθέντων, της παρεχόμενης υπηρεσίας, χρονοδιαγράμματος ή και άλλων στοιχείων ικανών να αποδείξουν την πραγματοποίηση συναλλαγών με αυτό. Εν συνεχεία, αναφέρει ότι στο όνομα της εταιρείας «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ....., ήτοι στον εκδότη των επίμαχων εικονικών τιμολογίων που το προσφεύγον πρόσωπο έλαβε, πραγματοποιούνταν οι πληρωμές που αφορούσαν στη συνεργασία με το ανωτέρω άγνωστο πρόσωπο, τον κο

Τα ανωτέρω στοιχεία που παραθέτει το προσφεύγον πρόσωπο δεν δύνανται να μεταβάλουν την κρίση του ελέγχου καθώς είναι αόριστα και δεν συνοδεύονται από αποδεικτικά στοιχεία ικανά να τροποποιήσουν αυτήν. Συγκεκριμένα, από το προσφεύγον πρόσωπο κανένα στοιχείο δεν προσκομίστηκε με το οποίο πραγματικά να αποδεικνύεται η συμφωνία και πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με την «..... Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ..... παρά μόνο γίνεται αναφορά σε κάποιο άλλο πρόσωπο, άγνωστο στη Φορολογική Αρχή, αφού μόνο το ονοματεπώνυμο του μας γνωστοποιείται, το οποίο δήθεν συνιστά τον πραγματικό αντισυμβαλλόμενο των επίμαχων συναλλαγών. Επιπλέον, η αναφορά και γνωστοποίηση επικοινωνίας με e-mails και των μακετών δαφημίσεων κ.λ.π. και η δυνατότητα τρίτων να επιβεβαιώσουν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος δεν δύνανται να αλλάξουν την κρίση του ελέγχου που διενεργήθηκε καθώς συνιστούν στοιχεία αόριστα. Τέλος, ακόμη και να μας ήταν γνωστό το ανωτέρω πρόσωπο, από το ιστορικό που εκτέθηκε και τα στοιχεία που συνυπέβαλε το προσφεύγον πρόσωπο, είναι εμφανές ότι ουδεμία επίπτωση δεν θα επέφερε στην κρίση του ελέγχου αφού, όπως αναφέρει και το ίδιο το προσφεύγον πρόσωπο, από την εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ..... ουδεμία υπηρεσία παρασχέθηκε πραγματικά σε αυτό και καμία συμφωνία δε συνάφθηκε μεταξύ των δύο μερών.....»

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών τίτλων - πράξεων των φορολογικών αρχών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή εξέδωσε την υπ' αρ. /31-12-2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15 με την οποία καταλόγισε για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15 πρόστιμο ποσού 3.996,00 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40 % της καθαρής

αξίας ληφθέντος τιμολογίου ύψους 9.990,00 € το οποίο χαρακτηρίστηκε εικονικό ως προς την συναλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγ. 5 περίπ. έ του ν. 4174/13

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αρθ' ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ /27.05.22 υπόμνημα με το οποίο αιτήθηκε την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος σχετικά με την επιβολή προστίμων για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2042/22 και την απόφαση του ΣΤΕ 2319/21 .

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 2015 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) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείας καταλογιστικής πράξης, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η υπ' αρθ./31.12.21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΠΑΛΛΗΝΗΣ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου , όπως αυτές καταγράφονται στις από 31.12.21 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ ,προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/97 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07.02.22 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας « ΣΙΑ ΟΕ» με Α.Φ.Μ: και :

Α) την επικύρωση των :

1) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ

2) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου Φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ

3) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15

4) υπ' αρ./31-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.16 – 31.12.16

5) υπ' αρ./31-12-2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 και άρθρου 79 ν.4472/17 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

Β) την τροποποίηση της υπ' αρ./31-12-2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15 Φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογικό έτος 01.01.15 – 31.12.15

Κύριος φόρος	5.194,80 €
Πρόστιμο άρθρου 58/ ΚΦΔ	2.597,40 €
Σύνολο για καταβολή	6.815,38 €

Φορολογική περίοδος 01.01.15 – 31.12.15

Χρεωστικό υπόλοιπο	4.595,40 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ	2.297,70 €
Σύνολο για καταβολή	6.893,10 €

Φορολογική περίοδος 01.01.15 – 31.12.15

Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/97

<u>Καθαρή αξία</u>	<u>Συντελεστής ΦΠΑ</u>	<u>Ποσό ΦΠΑ</u>	<u>Ποσοστό προστίμου</u>	<u>Πρόστιμο ΦΠΑ</u>
9990,00 €	23 %	2.297,70 €	50 %	1.148,85 €

Διαχειριστική περίοδος 01.01.15 – 31.12.15

Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15

Πρόστιμο 1 X 2.500,00 € = 2.500,00 €

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογικό έτος 01.01.16 – 31.12.16

Κύριος φόρος	2.288,32 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ	1.144,16 €
Σύνολο για καταβολή	3.432,48 €

ΦΠΑ**Φορολογική περίοδος 01.01.16 - 31.12.16**

Χρεωστικό υπόλοιπο	3.220,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ	1.610,00 €
Σύνολο για καταβολή	4.830,00 €

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ 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.