



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/5/2022

Αριθμ. Αποφ.: 1118

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10,Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.:**, με έδρα στα Διαβατά Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Θ. κατά των με αριθμ.: **α)**/06-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και **β)**/06-12-2021

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και γ)/06-12-2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

6. Την από 14-01-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία ««.....» με **Α.Φ.Μ.:**, 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 την υπ' αριθ...../06.12.2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 25.399,65 €, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 220.866,50 €, πλέον ΦΠΑ, ύψους 50.799,30€, ήτοι, πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε.
- Με την με αριθμό/06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 84.684,87€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 42.342,44€, **ήτοι συνολικό ποσό 127.027,31€**, λόγω λήψης σαράντα επτά (47) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 292.016,80€, πλέον ΦΠΑ ύψους 67.163,86€.
- Με την με αριθμό/06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους **63.737,41€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, ύψους **31.868,72€**, **ήτοι συνολικό ποσό 95.606,13€**, λόγω έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισρών σαράντα επτά (47) εικονικών

φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 292.016,80€, πλέον ΦΠΑ ύψους 67.163,86€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων, βάσει των από 06/12/2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του ν. 4472/2017, σε εκτέλεση της με αριθ./17-11-2020 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν οι από 12/11/2020 Πληροφοριακές Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Ν. 4172/2013, Ν. 4174/2013) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000, Ν. 4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης,, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε, κατά το φορολογικό έτος 2015, από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες, στο σύνολό τους, συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 292.016,80€, πλέον ΦΠΑ ύψους 67.163,86€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /14-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών.
2. Εσφαλμένη και αυθαίρετη η κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης υποκρυπτόμενου προσώπου.
3. Πλημμελής η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και του δικαιολογητικού ερείσματος των καταλογιστικών πράξεων – ανεπίτρεπτη μεταβολή της νομικής βάσης των καταλογισμών.
4. Εσφαλμένος ο καταλογισμός που έγινε σε βάρος της εταιρείας λόγω εικονικότητας ως προς το πρόσωπο με τη θεμελίωση της παράβασης της εικονικότητας σε ανύπαρκτες συναλλαγές.
5. Παράλειψη διενέργειας ελέγχου.
6. Απαράδεκτος ο καταλογισμός των ίδιων παραβάσεων τόσο στην εκδότρια εταιρία όσο και στον υποκρυπτόμενο.
7. Εσφαλμένη η χρήση των έμμεσων τεκμηρίων.
8. Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπο της εταιρίας.
9. Εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης διάταξης.

Ως προς τον πρώτο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο, έβδομο και όγδοο ισχυρισμό:

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 Α'170/26-7-2013, με έναρξη ισχύος από 1-1-2014), ορίζει στο **άρθρο 23** ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας

έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με το **άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 4174/2013**, ως ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης (έως 16/10/2015), το οποίο στη συνέχεια καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), 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 την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** (ισχύς από 17/10/2015): «*.....Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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, με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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.

Σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) 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, 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι φορολογικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι

ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά *συναλλακτικώς ανύπαρκτο* (ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010) ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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 (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Επειδή επιπροσθέτως, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015, «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 απόδειξης της αλήθειας 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 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, 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 εάν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 12/11/2020 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 06/12/2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Ειδικότερα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 12/11/2020 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου:

- *Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στις υπ'αριθμ...../05-03-19 και .../29-03-19 προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για διάθεση λογιστικών αρχείων, γεγονός που υποδηλώνει την πρόθεσή της να δυσχεράνει τον έλεγχο σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην ως άνω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.*

• Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν εκπλήρωνε ορθά τις φορολογικές της υποχρεώσεις, καθώς εντοπίστηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αποκλίσεις των δηλωθέντων στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ακαθάριστων εσόδων και των δηλωθέντων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις. Από το γεγονός αυτό διαφαίνεται η πρόθεσή της, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην ως άνω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, να δημιουργήσει πλασματικές δαπάνες, να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να μειώσει τους προς απόδοση φόρους, καταδολιεύοντας τα συμφέροντα του δημοσίου.

• είναι μια εταιρία συναλλακτικώς ανύπαρκτη καθώς, α) δεν λειτούργησε στην έδρα και στο υποκατάστημά της, β) δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, γ) δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, δ) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και ε) δεν απασχολούσε προσωπικό, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο Α1 της έκθεσης, και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

• Οι πωλήσεις της προς την επιχείρηση αποτελούν κατά μέσο όρο ποσοστό 15,36% των συνολικών πωλήσεων της, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τα δεδομένα που ανακτήθηκαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσεων 2014-2016, γεγονός που σημαίνει ότι αφενός η λήψη των φορολογικών στοιχείων της από την δεν ήταν πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης και αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λπ.

• Συντελέστηκε επιλεκτική εξόφληση των συναλλαγών των δύο επιχειρήσεων, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των τραπεζικών τους λογαριασμών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, φέρεται να εξοφλήθηκε το ποσό των 125.370,00€, τη στιγμή που το συνολικό ύψος των συναλλαγών μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ανήλθε στο ποσό των 499.502,06€ (χρήσεις 2014-2016). Δηλαδή, το ανοιχτό υπόλοιπο των μεταξύ τους συναλλαγών ανήλθε στο ποσό των 374.132,06€. Αυτή η πιστωτική πολιτική δεν συνάδει με τη μέση πιστωτική περίοδο που χορηγείται από τις επιχειρήσεις για την εξόφληση των μεταξύ τους συναλλαγών και ενέχει σημαντικό βαθμό αβεβαιότητας, τόσο ως προς το χρόνο εξόφλησης, όσο και ως προς το αν οι απαιτήσεις αυτές τελικά θα εξοφληθούν. Στην περίπτωση της και της «.....» διαφαίνεται ότι οι απαιτήσεις της πρώτης από τη δεύτερη κατέστησαν επισφαλείς χωρίς να έχει λάβει η κάποια μέτρα δικαστικής ή εξώδικης διεκδίκησης τους. Από το γεγονός αυτό διαφαίνεται ότι οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση, της οποίας διαχειριστής ήταν ο, προς την, δεν αφορούσαν εξόφληση πραγματικών συναλλαγών, ήτοι στην πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών από την, αλλά κάποια αμοιβή στα πλαίσια της

σύστασης του κυκλώματος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Άλλωστε ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η δεν ήταν σε θέση να παρέχει κάποια υπηρεσία ή να πουλήσει κάποιο προϊόν, απεναντίας το μόνο που εμπορεύτηκε ήταν εικονικά φορολογικά στοιχεία.»

Επειδή 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. Σάκκουλα 2001, παρ.516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) . Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη» (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα

υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμιστεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως, δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980, ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985). Τούτο, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά το φορολογικό έτος 2015, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ., είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση έναρξης επαγγέλματος στην φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν λειτούργησε στην έδρα και στο υποκατάστημά της, δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, ούτε μεταφορικά μέσα, δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, και δεν απασχολούσε 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (αριθμ. 721/2014 και 3336/2015 αποφάσεις ΣτΕ).

Επειδή, επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλή της πίστη περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος της απόδειξης. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι, η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων 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 και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λπ., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι η τελευταία δεν ενήργησε καλή τη πίστει.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως με τις διαπιστώσεις της από 12/11/2020 έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., ΕΛΠ και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, οι οποίες υιοθετήθηκαν και καταγράφονται στις από 06/12/2021 εκθέσεις ελέγχων Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί μη ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο, και έκτο ισχυρισμό :

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί αυθαίρετης κρίσης της φορολογικής αρχής σχετικά με την ύπαρξη υποκρυπτόμενου προσώπου και περί εσφαμένου καταλογισμού ίδιων παραβάσεων τόσο στην εκδότρια εταιρία (.....) όσο και στον υποκρυπτόμενο (....., ΑΦΜ), απορρίπτονται ως απαράδεκτοι και δεν θα εξεταστούν, καθόσον, οι ως άνω λόγοι δεν αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά το φερόμενο ως υποκρυπτόμενο, φυσικό πρόσωπο (.....), εις βάρος του οποίου έχει εκδοθεί σχετική πράξη κατά της οποίας μάλιστα έχει ασκηθεί από τον ίδιο, η με αρ, /21-10-2021 ενδικοφανής προσφυγή και έχει εκδοθεί από την Υπηρεσία μας, η με αριθ. /14-02-2022 απόφαση.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)*».

Επειδή, για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή εξάλλου με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Επίσης, σύμφωνα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (120/2013 και 543/2013), δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή, επίσης, κατά τη νομολογία, σαφής και ειδική αντίθετη διάταξη του νεότερου νόμου, από την οποία συνάγεται ότι αυτός δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, είναι αυτή που ορίζει ρητά ότι οι από αυτήν επιχειρούμενες ρυθμίσεις άρχονται «Από την ισχύ του παρόντος άρθρου» (ΣτΕ 2599/1993).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55 παρ.25 του Ν.4174/2013** «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

*** Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Κατά το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

" Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ.1 του άρθρου 79 ν. 4472/19-5-2017 ορίζεται: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Κατά συνέπεια, δεν υφίσταται ευνοϊκότερη διάταξη σε ότι αφορά το πρόστιμο του Φ.Π.Α. και ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α/ποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **14-01-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Αρ. πράξης	Φορ. έτος	Κύριος φόρος	πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
..../06-12-21	2015	84.684,87	42.342,44	127.027,31

Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Αρ. πράξης	Φορ/κή περίοδος	Κύριος φόρος	πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
------------	-----------------	--------------	--------------------------------------	---

...../06-12-21	01/01/2015- 31/12/2015	63.737,41	31.868,72	95.606,13
----------------	---------------------------	-----------	-----------	-----------

Γ. Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α.

Πρόστιμο αρθ.6 Ν.2523/97 και αρθ. 79 Ν.4472/2017	Αρ. πράξης/06-12-2021
	25.399,65

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.