



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1598

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. 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.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου που διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα, κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2016, και β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4172/2013 και ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 37.142,77 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 18.571,39 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.179,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **61.893,71 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 34.456,57 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 17.228,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **51.684,85 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4172/2013 και ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Πατρών, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η λήψη από τον προσφεύγοντα στη χρήση 2016 δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων με εκδότη το, συνολικής καθαρής αξίας 113.090,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 26.766,10 ευρώ, τα οποία κατασχέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών με την υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης.

Σύμφωνα με τις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε και καταχώρισε στο φορολογικό έτος 2016 συνολικά σαράντα τέσσερα (44) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 124.604,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 29.477,89 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 13 παρ. 1 και 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), και συγκεκριμένα:

- α. Δεκαπέντε (15) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, με εκδότη το, συνολικής καθαρής αξίας 113.090,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 26.766,10 ευρώ, και
- β. Είκοσι εννέα (29) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία με εκδότη τη, συνολικής καθαρής αξίας 11.514,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.711,79 ευρώ.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος πρόσθεσε στα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ως λογιστικές διαφορές από λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, το ποσό των 124.604,00 ευρώ και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος στο ποσό των 98.095,05 ευρώ. Περαιτέρω, στη φορολογία του ΦΠΑ προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές στο ποσό των 88.692,19 ευρώ (ήτοι φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης – αξία εικονικών = 213.296,19-124.604,00) και το φόρο εισροών στο ποσό των 19.516,28 ευρώ (φόρος εκροών βάσει δήλωσης – φόρος εικονικών = 48.994,17-29.477,89). Επιπρόσθετα, δεδομένου ότι από τα συστήματα VIES-TAXIS δεν προκύπτει η διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων για το έτος 2016, τα έσοδα ύψους 20.744,50 ευρώ, τα οποία είχαν δηλωθεί από τον προσφεύγοντα ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, θεωρήθηκαν έσοδα-φορολογητέες εκροές στο εσωτερικό της χώρας επί των οποίων επιβλήθηκε ΦΠΑ.

Με βάση όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πατρών οι με αριθμ. προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, ισχυριζόμενος ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 έχει παραγραφεί ήδη από την 31/12/2022 και για το λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εκδόθηκαν στις και κοινοποιήθηκαν σε αυτόν στις, θα πρέπει να ακυρωθούν ως μη νόμιμες κατ' άρθρο 36 παρ. 1 και 3α του ν.4174/2013.

Επειδή στην παρ. 10 του άρθρου 70 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) “Μεταβατικές διατάξεις” ορίζεται:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή

περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, στη συνέχεια, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 4646/2019 η ως άνω παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ αντικαταστάθηκε ως εξής:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27α του ν. 4646/2019:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) “Εγκλήματα φοροδιαφυγής”, όπως ισχύει από 17/10/2015:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας

ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

.....

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. 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, στην ΠΟΛ. 1142/2016 αναφέρονται τα κάτωθι:

«2. Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ.)

.....

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).

.....

ii. Ειδικά, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής.

Τα παραπάνω εγκλήματα τιμωρούνται :

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ, (περ. α του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

- με ποινή κάθειρξης έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ (περ. β του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.).

Αναφορικά με τις παραπάνω περιπτώσεις, επισημαίνεται ότι, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων, τιμωρείται σύμφωνα με τις ανωτέρω διακρίσεις και ανεξάρτητα από την διαφυγή ή μη της πληρωμής

φόρου, εκτός εάν τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., με αποτέλεσμα στις περιπτώσεις αυτές, ο δράστης να τιμωρείται μόνο για την τέλεση εγκλήματος φοροδιαφυγής των περιπτώσεων 1 έως 4 ως αυτοουργός ή συμμετέχων (σχετ. το πρώτο εδάφ. της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. και το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου).

Εν προκειμένω και όσον αφορά τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., σημειώνεται ότι η τέλεση του εγκλήματος φοροδιαφυγής, τιμωρείται με κριτήριο την συμπλήρωση ή μη του οριζόμενου, για κάθε φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, ορίου ως προς τους κατά περίπτωση καταλογιζόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές, συνεπεία των προαναφερόμενων πράξεων (δηλ. της κατά τα ως άνω έκδοσης ή λήψης κ.λπ., φορολογικών στοιχείων).

Επισημαίνεται ότι, στα επόμενα εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., δίδονται οι ορισμοί του πλαστού, εικονικού και ανακριβούς φορολογικού στοιχείου (όπως και ειδικές περιπτώσεις εξαίρεσης από την έννοια του εικονικού), ενώ με το προτελευταίο εδάφιο της ως άνω παραγράφου, ορίζεται ότι δε θεωρείται 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.

Τέλος, με την παρ. 6 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι ως άνω ποινές εξαρτώνται από το ύψος του φόρου που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε, καθώς και από τη διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης και επίσης ότι συνιστά επιβαρυντική περίσταση για τον δράστη η μεταχείριση ιδιαίτερων τεχνασμάτων.»

Επειδή, περαιτέρω, με την **Ε.2057/25.09.2023** εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα “παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με:

α) την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 και 3 του Ν.4987/2022, εφεξής ΚΦΔ, αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, καθώς και των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 για περιπτώσεις φοροδιαφυγής και β) τον χρόνο κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή

περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του Ν. 4646/2019.

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 , όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 , σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ , ορίζουν τα εξής:

«α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 .

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληξαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα πθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ιγ' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα πθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.»

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2016, γενικός κανόνας είναι η πενταετής παραγραφή, ενώ κατ' εξαίρεση μόνο είναι επιτρεπτή η κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου μετά την παρέλευση της πενταετίας και μόνο υπό τις προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος. Περαιτέρω, αναφορικά με την παρέκταση του χρόνου της άσκησης του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. για περιπτώσεις φοροδιαφυγής σε 10 έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, αυτή αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες το ποσό του κύριου φόρου, που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή

εξέπεσε, υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ εφόσον αφορά Φ.Π.Α. και τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ εφόσον αφορά φόρο εισοδήματος.

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης συνολικά σαράντα τέσσερα (44) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 124.604,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 29.477,89 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 13 παρ. 1 και 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), γεγονός το οποίο ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, λόγω της λήψης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων ο προσφεύγων δεν απέδωσε ΦΠΑ ύψους 34.456,57 ευρώ και φόρο εισοδήματος ύψους 43.322,32 ευρώ (37.142,77 ευρώ κύριο φόρο και 6.179,55 ευρώ εισφορά αλληλεγγύης).

Επειδή τα παραπάνω ποσά φόρου δεν υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερθέντα, δε δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27α του ν.4646/2019, για το φορολογικό έτος 2016, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2016, και καθόσον δε συντρέχουν άλλες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε παράταση της παραγραφής (υποβολή δήλωσης εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, λήψη πληροφοριών από χώρα της αλλοδαπής κατόπιν σχετικού αιτήματος, επανάληψη διαδικασίας κατόπιν έκδοσης απόφασης της ΔΕΔ), το δικαίωμα του δημοσίου να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του ΚΦΔ, είναι πενταετής και λήγει μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης, **ήτοι την 31η/12/2022.**

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με τις παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις εκδόθηκαν στις και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις, **ήτοι μετά την παρέλευση του χρόνου παραγραφής**, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση των με αριθμ. και προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών λόγω παραγραφής.

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

- Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	-26.508,95	124.604,00	-26.508,95	
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		37.142,77		
Προκαταβολή φόρου					
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			18.571,39		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			6.179,55		
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		2.507,61	2.507,61	2.507,61	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			60.036,10		
Σύνολο φόρου για επιστροφή		1.857,61		1.857,61	

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	290.978,81	311.723,31	290.978,81	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	213.296,19	88.692,19	213.296,19	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	66.009,07	70.987,75	66.009,07	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	48.994,17	19.516,28	48.994,17	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31-12-2015	4.819,31	4.819,31	4.819,31	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		34.456,57		
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		17.228,28		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		51.684,85		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.