



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/1/2018

Αριθμός απόφασης: 294

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των με αρ., ..., ..., ..., ..., και .../10-7-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου, χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 2/10/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **.../10-7-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **3.586,65 €**, λόγω έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 147 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 3.586,65 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό **.../10-7-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.957,00 €**, λόγω έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 214 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 1.957,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.
3. Με την με αριθμό **.../10-7-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.172,00 €**, λόγω έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 2 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 55,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.
4. Με την με αριθμό **.../10-7-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.758,00 €**, λόγω έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 3 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 705,56 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.
5. Με την με αριθμό **.../10-7-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

πρόστιμο συνολικού ποσού **4.996,16 €**, λόγω έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 57 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 4.996,16 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

6. Με την με αριθμό **.../10-7-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **2.971,90 €**, λόγω έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 50 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 2.971,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Δυνάμει των με αρ./1-4-2015 και/14-5-2015 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στη επιχείρηση της προσφεύγουσας που βρίσκεται στο, με αντικείμενο εργασιών «καφέ – αναψυκτήριο», όπου διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η εν χρήσει Φ.Τ.Μ. τύπου με αρ. μητρώου δεν είχε δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Στη συνέχεια κλήθηκε ο τεχνικός όπου έγινε παρουσία των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η ανάγνωση της φορολογικής μνήμης από την έναρξή της. Στο πλαίσιο επεξεργασίας των στοιχείων (δελτίων Ζ από την ανάγνωση της φορολογικής μνήμης) ο έλεγχος ζήτησε με την με αρ. .../2016 πρόσκληση τα βιβλία της περιόδου 1/1/2005 – 17/3/2016 καθώς και τις φορολογικές δηλώσεις των αντίστοιχων ετών. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση. Στη συνέχεια, με βάση τα πορίσματα του ελέγχου, συντάχθηκε η από 21/6/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους :

- Η Δ.Ο.Υ. όφειλε να της επιδώσει, πριν την κοινοποίηση των προστίμων, ειδική πρόσκληση προκειμένου, εφόσον το επιθυμεί, να ενταχθεί στις διατάξεις του Ν.4446/2016.
- Σύμφωνα με το άρθρο 59 του Ν.4446/2016, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) χωρίς καμιά διάκριση.
- Τα προσβαλλόμενα πρόστιμα επιβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.
- Τα πρόστιμα βεβαιώθηκαν μέσα στον Αύγουστο πριν λήξει η προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία αναστέλλεται το μήνα αυτό.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη πρόσκλησης και μη νόμιμης κοινοποίησης των οριστικών πράξεων των προστίμων, βάσει των διατάξεων του Ν.4446/2016

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών ορίζεται : «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.» και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν.4499/2017 (ΦΕΚ Α' 176/21-11-2017) η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 παρατείνεται μέχρι και τις 25.11.2017.

Επειδή, στο άρθρο 58 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 30 του Ν.4474/2017, ορίζεται ότι : « 4. α. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε δέκα τρία τοις εκατό (13%) του κύριου φόρου.

β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή και μετά την πάροδο των εξήντα (60) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (18%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων και σε τριάντα τοις εκατό (36%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1115/2017 στο κεφάλαιο Β. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ορίζεται : «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας και αφορούν υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί ή κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή βρίσκονται στη διαδικασία ελέγχου και οι οποίες υπάγονται στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 δίδονται οι κάτωθι διευκρινίσεις: ...9. Οι προθεσμίες υποβολής δηλώσεων όπως ορίζονται με τις διατάξεις της περ. α'

των παρ. 3 και 4 του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016 άρχονται από την ημερομηνία κατά την οποία ο φορολογούμενος έχει λάβει αποδεδειγμένα γνώση της εκδοθείσας εντολής ελέγχου...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1006/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 7 Διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση σε περιπτώσεις ελέγχου

1. Στις διατάξεις της ρύθμισης των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31.05.2017, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 60 του νόμου αυτού.

2. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990 , ή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., υπάλληλος των οποίων διενεργεί ή θα διενεργήσει έλεγχο βάσει εντολής ελέγχου που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί μέχρι την 31-05-2017 και εφόσον δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, συντάσσει σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της παρούσης και κοινοποιεί στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 , ειδική πρόσκληση προκειμένου, εφόσον το επιθυμεί, να ασκήσει το σχετικό δικαίωμα περί υποβολής δηλώσεων.

Στην ειδική πρόσκληση αναγράφονται ο αριθμός, η ημερομηνία της εντολής ελέγχου, η φορολογική περίοδος ή υπόθεση καθώς και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

Μετά την κοινοποίηση της ειδικής πρόσκλησης, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016 για την προθεσμία υποβολής δηλώσεων και τον καθορισμό του οφειλόμενου πρόσθετου φόρου. ...

Άρθρο 8 Περιπτώσεις υπαγωγής

1. Οι φορολογούμενοι δύνανται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του Ν. 4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϊσχύσασες του Ν. 4174/2013 διατάξεις.

Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που αφορούν προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου ή προστίμων, οι οποίοι είχαν ήδη κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 στη Βουλή, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών.

Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το Ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και αφορά την ίδια φορολογική περίοδο και το ίδιο φορολογικό αντικείμενο που αναφέρεται στην εντολή

ελέγχου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την ολοκλήρωση της υπόθεσης, ως προς το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο και τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Ομοίως, εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη των εκδοθεισών πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και υπό τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, οι εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων θα τροποποιούνται αναλόγως, με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε.

β. Εφόσον η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

Ομοίως, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του Ν. 4174/2013.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. πριν την διενέργεια ελέγχου, οφείλει να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο πρόσκληση προκειμένου να υπαχθεί στη ρύθμιση του Ν.4446/2016, εφόσον δεν του έχει κοινοποιηθεί η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ανωτέρω νόμου, ο φορολογούμενος στον οποίο έχουν κοινοποιηθεί προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου ή προστίμου δύναται να υποβάλει δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει των υπ' αριθμ./1-4-2015 και/14-5-2015 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν κατόπιν των ανωτέρω εντολών διαπιστώθηκαν παραβάσεις και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα τα υπ' αριθμ./1-4-2015 ,6/14-5-2015 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι υπ' αρ./1-4-2015,/14-5-2015 Κλήσεις προς Ακρόαση. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στις ανωτέρω κλήσεις και δεν υπέβαλε κανένα σχετικό υπόμνημα. Στη συνέχεια, από την επεξεργασία των παραληφθέντων δελτίων Ζ (ανάγνωση φορολογικής μνήμης), διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις στις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2009, 2010, 2011 για τις οποίες συντάχθηκε το με αριθμό/10-6-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχων - Κλήση σε ακρόαση στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά οι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε η ελεγχόμενη επιχείρηση, και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 29-06-2016. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε

και δεν υπέβαλε κανένα σχετικό υπόμνημα, ούτε και υπέβαλλε δηλώσεις βάσει των διατάξεων του Ν.4446/2016, ως είχε την δυνατότητα να υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού. Η από 21-06-2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. όπου εκδόθηκαν οι από 10/7/2017 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 26/7/2017. Η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεις Φ.Π.Α. μετά την κοινοποίηση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, ήτοι την 20/9/2017, παρότι γνώριζε ήδη ότι ελέγχεται από το έτος 2015. Επομένως, ο σχετικός ως άνω ισχυρισμός περί μη κοινοποίησης πρόσκλησης και μη νόμιμης κοινοποίησης των οριστικών πράξεων των προστίμων, βάσει των διατάξεων του Ν.4446/2016 προβάλλεται αβάσιμα και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προστίμων, καθώς αυτά βεβαιώθηκαν μέσα στον Αύγουστο, πριν λήξει η προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία αναστέλλεται το μήνα αυτό.

Επειδή, στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται : «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 4174/2013, οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου αποτελούν εκτελεστό τίτλο, με την έννοια ότι εφόσον εκδοθούν και κοινοποιηθούν στο φορολογούμενο, ταυτόχρονα βεβαιώνονται ταμειακά και σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου, καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίησή τους. Η αναστολή προθεσμίας για το μήνα Αύγουστο αφορά αποκλειστικά το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξεων της φορολογικής αρχής και ουδόλως επηρεάζει την ταμειακή βεβαίωσή τους. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τις εφαρμοζόμενες διατάξεις κατά την έκδοση των προστίμων.

Επειδή στο άρθρο 10 παρ. 3 του Ν.1809/88 ως ίσχυε ορίζονταν : « γ.1. Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεώρητων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β' και 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97 ορίζεται : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α΄ κατηγορίας 293 ευρώ

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ κατηγορίας 880 ευρώ. ...

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.»

Επειδή στη συνέχεια με το άρθρο 75 του ν.3842/2010 αντικαταστάθηκαν οι υποπερίπτώσεις αα΄, αβ΄ και αγ΄ της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και σύμφωνα με το άρθρο 92 του ιδίου νόμου ισχύουν από 1/6/2010 και μετά, ως εξής :

«α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α΄ κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1094/2012 «Παροχή οδηγιών για θέματα προστίμων του Κ.Β.Σ., που καταλογίζονται βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν.3943/2011.» ορίζεται: « 2. Για τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνεται η έκδοση αθεωρήτων φορολογικών στοιχείων χωρίς να συντρέχουν προϋποθέσεις παραδρομής, συνεπώς οφείλονται σε πρόθεση του επιτηδευματία, για αιτία που δεν σχετίζεται με την ύπαρξη οφειλών ή τη μη υποβολή δηλώσεων, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., επιβάλλονται πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις με Σ.Β.=1), με παράλληλη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του ιδίου ως άνω άρθρου και νομοθετήματος (οροφές αυτοτελών παραβάσεων), ανεξάρτητα από το εάν τα εκδοθέντα αθεώρητα στοιχεία είναι καταχωρημένα ή μη στα τηρούμενα βιβλία και ανεξάρτητα από το εάν έχει παρέλθει ή μη ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων αυτών.»

Επειδή στο άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται « 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

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.)».

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).), εκτός εάν διαφορετικά προβλέπεται από το φορολογικό νομοθέτη, όπως εν προκειμένω, όπου εφαρμόζονται αναδρομικά οι ευνοϊκότερες διατάξεις του ν. 4337/2015.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση τα προσβαλλόμενα πρόστιμα με αρ./10-7-2017 και/10-7-2017 υπολογίστηκαν λανθασμένα από τη φορολογική αρχή και όχι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις. Συγκεκριμένα, στην με αρ./10-7-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2006, καταλογίστηκε ποσό ίσο με την αξία των εκδοθέντων στοιχείων, ήτοι ποσό 1.957,00 €, ενώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 2 α.β., 8 και 9 του Ν.2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015, το πρόστιμο θα έπρεπε να υπολογιστεί ως εξής : $586 \times 15 = 8.790,00 / 3 = 2.930,00$ €. Ο ίδιος τρόπος υπολογισμού επαναλαμβάνεται και στην με αρ./10-7-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2011, ποσού 2.971,90 €, ενώ θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση της διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 α.β., (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 75 του ν.3842/2010), 8 και 9 του Ν.2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015, ως εξής : $600 \times 15 = 9.000,00 / 3 = 3.000,00$.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οποία εφαρμόζεται και στο πεδίο των ενδικοφανών προσφυγών, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικούμενου, δεν δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση (ΣτΕ 236/2016, 3424/2006, 2340/1987, 1402/1986, 4202/1986, ΕΑ ΣτΕ 68/2009, ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων στο υπολογισμό των ανωτέρω με αρ. .../10-7-2017 και/10-7-2017 πράξεων επιβολής προστίμου, απορρίπτεται.

Επειδή, οι λοιπές προσβαλλόμενες με αρ.,, ... και .../10-7-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσεων 2005, 2007, 2009 και 2010 αντίστοιχα, υπολογίστηκαν με βάση τις διατάξεις άρθρου 10 του Ν.1809/88 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 και όχι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/9/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ ως εξής:

α) την απόρριψη αυτής ως προς τη με αρ. .../10-7-2017 πράξη επιβολής προστίμου του χρήσης 2006 και τη με αρ. .../10-7-2017 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

β) την αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των με αριθμό ..., ..., και .../10-7-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου, χρήσεων 2005, 2007, 2009 και 2010 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Χρήση 2005

Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 147 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 3.586,65 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $586 \times 15 = 8.790,00 / 3 = 2.930,00 \text{ €}$

Χρήση 2006

Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 214 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 1.957,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $1.957,00 \times 1 \times 100\% = 1.957,00 \text{ €}$

Χρήση 2007

Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 2 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 55,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $586 \times 2 = 1.172,00 / 3 = 390,67 \text{ €}$

Χρήση 2009

Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 3 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 705,56

€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $586 \times 3 = 1.758,00 / 3 = 586,00 \text{ €}$

Χρήση 2010

Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 57 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 4.996,16 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $600 \times 15 = 9.000,00 / 3 = 3.000,00 \text{ €}$

Χρήση 2011

Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) από μη δηλωμένη Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου, σε τουλάχιστον 50 περιπτώσεις πωλήσεων, όσα τα μη εκδοθέντα Ζ συνολικής αξίας 2.971,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1,2 & 3 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $2.971,90 \times 1 \times 100\% = 2.971,90 \text{ €}$

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.