



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/5/2018

Αριθμός απόφασης: 950

**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 1064/2017 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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά του με αρ./...../27-12-2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2005, του με αρ./...../27-12-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, του με αρ./...../27-12-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 και

του με αρ./...../27-12-2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/ 2-3-2018 έγγραφο της προσφεύγουσας.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 5/2/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τον με αριθμό/...../27-12-2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **48.700,00 €**, λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΑΦΜ.....», συνολικής καθαρής αξίας 121.750,00 € πλέον ΦΠΑ 22.415,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 6, 11 παρ. 1, 12 παρ 1, 9, και 11, 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
2. Με τον με αριθμό/...../27-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **58.692,59 €**.
3. Με τον με αριθμό/...../27-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος αξίας **49.313,00 €**.
4. Με τον με αριθμό/...../27-12-2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **11.207,50 €**.

Δυνάμει της με αρ. .../2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών « Χονδρικό εμπόριο άλλων μηχανημάτων και εξοπλισμού γραφείων», για τις χρήσεις 2003 – 2005. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν α) του με αρ. πρωτ./28-12-2015 Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ., που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «.....ΑΦΜ» β) του με αρ. πρωτ./28-12-2015 Πληροφοριακού Δελτίου της

Δ.Ο.Υ., που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «.....ΑΦΜ» και ακολούθησε η με αρ. πρωτ. εισερχομένου 76038/21-11-2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας, η επιχείρηση «.....ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2004, δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 156.800,00 € και στη χρήση 2005, δεκατρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 121.750,00 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τα πορίσματα της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τη χρήση 2005, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2004 είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη και ανατιολόγητη η κρίση περί εικονικότητας της συναλλαγής των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.
- Μη ορθός νομικός χαρακτηρισμός των πορισμάτων της φορολογικής αρχής, ακόμα και αν ήθελε υποτεθούν ως επαρκώς αιτιολογημένα, ήτοι ο χαρακτηρισμός των υπό κρίση στοιχείων ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, αντί του χαρακτηρισμού τους ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Επικαλείται καλή πίστη.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων.
- Προσβολή της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας – Κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας – Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».*

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης

επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο

οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 29/12/2015, εκδόθηκε κατόπιν α) του με αρ. πρωτ./28-12-2015 Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση «.....ΑΦΜ» έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση και β) του με αρ. πρωτ./28-12-2015 Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ., βάσει του οποίου η επιχείρηση «.....ΑΦΜ» έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. έλαβε τη με αρ. πρωτ. εισερχομένου 76038/21-11-2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα εταιρία. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα περαίωσε την ελεγχόμενη χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010.

Επειδή με το αριθμ. πρωτ./28-12-2015 ενημερωτικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης δόθηκε η πληροφορία στη Δ.Ο.Υ. του λήπτη περί της διενέργειας ελέγχου του εκδότη φορολογικών στοιχείων, προκειμένου αυτή να προβεί στην έκδοση εντολής μέχρι το χρόνο παραγραφής και το οποίο αναφέρει χαρακτηριστικά ότι θα ακολουθήσει η αποστολή της έκθεσης Κ.Β.Σ. του εκδότη με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, ως στοιχεία δε για τις συναλλαγές μεταξύ εκδότη και λήπτη αναφέρονται μόνο αυτά που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, χωρίς καμία αναφορά στη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Το ως άνω έγγραφο δεν δύναται σε καμία περίπτωση να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων μέχρι τον χρόνο αποστολής του ως άνω εγγράφου δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ελλείπει δηλαδή από αυτό η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της ως άνω παράβασης, η οποία περιλαμβάνεται στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. πρωτ. 76038/21-11-2016 διαβιβαστικό έγγραφο κατά το τελευταίο έτος παραγραφής και η οποία **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, μόνο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ..

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν των ανωτέρω πληροφοριακών δελτίων της Δ.Ο.Υ., τυγχάνει απορριπτέας.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση του με αρ./27-12-2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. και του με αρ./27-12-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 21/11/2016, ήτοι το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής της χρήσης 2005, ο δε χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, δηλαδή μέχρι τις 31/12/2017 ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 84 και του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του

N.2523/97. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2005 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ελλείψει αντίστοιχης νομοθετικής διάταξης με αυτή του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 στην οποία ορίζεται ότι «Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος». Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι δε χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των αποφάσεων 1738/2017 ΟΛΣτΕ και 2932/2017 ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές και σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/97 και τη σχετική νομολογία, με την οποία έχει κριθεί ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας του ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 σε σχέση με το Φ.Π.Α., ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων με αρ./...../27-12-2017 και με αρ./...../27-12-2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λόγω παραγραφής, **γίνεται δεκτός.**

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις με αρ./...../27-12-2017 και με αρ./...../27-12-2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης και αναιτιολόγητης κρίσης του ελέγχου περί εικονικότητας της συναλλαγής των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, περί μη ορθού νομικού χαρακτηρισμού των πορισμάτων της φορολογικής αρχής, της καλής πίστης.

Επειδή, στο 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 27/12/2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού*

απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στις από 27/12/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

Ως προς την εκδότρια επιχείρηση :

- Δεν πραγματοποίησε ποτέ αγορές ούτε δαπάνες παραγωγής (κατασκευή μακετών).
- Δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό.
- Δεν πραγματοποίησε δαπάνες μετακίνησης μεταφοράς και άλλες παραγωγικές δαπάνες.
- Δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα καμία φορολογική δήλωση εισοδήματος ή Φ.Π.Α. και κατά την κρίση του ελέγχου υπέβαλε εκπρόθεσμα ανακριβείς.
- Πολλά τιμολόγια που εξέδωσε έχουν συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00€ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων.

- Η επιχείρηση προσκόμισε φωτοαντίγραφα μόνο της πρώτης όψης των επιταγών πελατών της, χωρίς τις οπισθογραφήσεις, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται εάν οι επιταγές εμφανίσθηκαν προς είσπραξη, αν ακυρώθηκαν, αν καλύφθηκαν και από ποιον και ποιος είναι ο τελευταίος κομιστής.
- Σε λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης παρατηρείται η κατάθεση μεγάλων ποσών από ορισμένους πελάτες της, με ταυτόχρονη ανάληψη των χρηματικών αυτών ποσών και στη συνέχεια ο λογαριασμός δεν εμφανίζει άλλες κινήσεις, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι εμπλεκόμενοι προέβησαν στην έκδοση επιταγών ή στην κατάθεση με ταυτόχρονη ανάληψη, προκειμένου να δοθεί νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια στις φερόμενες μεταξύ τους συναλλαγές, που αφορούν μάλιστα σε ιδιαίτερα μεγάλα ποσά.

Ως προς την προσφεύγουσα επιχείρηση

- Οι συναλλαγές που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, όπως προκύπτει από το γενικό ημερολόγιο της ελεγχόμενης, έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., καθώς και στη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του οικείου έτους.
 - Οι συναλλαγές που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. έχουν συμπεριληφθεί στην κατάσταση πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 που υπέβαλε η ελεγχόμενη.
 - Από τα φωτοαντίγραφα των ενταλμάτων πληρωμής δεν μπορεί να αποδειχθεί με σαφήνεια ότι οι συναλλαγές (αφού έχουν τεθεί υπό αμφισβήτηση) έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς κάτι τέτοιο προϋποθέτει τουλάχιστον φωτοαντίγραφο και των δύο όψεων του σώματος της επιταγής, όπως επίσης και την κίνηση του λογαριασμού που κατατέθηκαν τα χρήματα. Στην περίπτωση των εν λόγω συναλλαγών, αυτές αμφισβητούνται κυρίως γιατί για την πραγματοποίησή τους είναι απαραίτητη η απασχόληση προσωπικού για τη διανομή υλικού, αλλά και εξειδικευμένου προσωπικού για την παροχή συμβουλών και την κατασκευή μακετών.
 - Για την κατασκευή μακέτας επιβάλλεται η προμήθεια πρώτων υλών που δεν φαίνεται να έχει πραγματοποιηθεί από την εκδότρια επιχείρηση, καθώς για την περίοδο του 2005 από την κατάσταση πελατών προμηθευτών τρίτων, προκύπτουν αγορές συνολικής αξίας 583,11 € με ένα φορολογικό στοιχείο .
 - Από τα παραστατικά των Τιμολογίων φωτοτυπίες των οποίων ανεστάλησαν από την Δ.Ο.Υ. με το με αρ./2016 έγγραφό, προκύπτει ότι εκδότρια επιχείρηση, δίχως την απασχόληση προσωπικού, παρείχε στην προσφεύγουσα τις παρακάτω υπηρεσίες:
- A.** Προωθητικές Ενέργειες σε καταστήματα συνολικής καθαρής αξίας : 41.000,00 €
- B.** Διανομή Διαφημιστικών φυλλαδίων συνολικής καθαρής αξίας : 46.250,00 € από τα οποία 12.500,00 € αφορούν σε ονομαστική διανομή 25.000 φακέλων για ενημέρωση πελατών.

Γ. Παροχές Συμβουλών συνολικής καθαρής αξίας : 22.500,00 €

Δ. Παρουσίαση προγραμμάτων συνολικής καθαρής αξίας : 6.000,00 €

Ε. Επιμέλεια και κατασκευή μακέτας συνολικής καθαρής αξίας : 6.000,00 €

Παράλληλα με τις παραπάνω υπηρεσίες και λαμβάνοντας υπόψη την κατάσταση προμηθευτών που υπέβαλλαν τρίτοι και δήλωσαν την εκδότρια επιχείρηση ως προμηθευτή, διαπιστώνεται ότι η εκδότρια δίχως την απασχόληση προσωπικού, παρείχε υπηρεσίες και σε άλλους πελάτες συνολικής επιπλέον αξίας 412.747,06 €. Επιπλέον, κατά την ίδια περίοδο και από τηλεφωνική επικοινωνία που είχε η Δ.Ο.Υ., όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεσή τους (σελ. 21), η αδερφή του, ανέφερε ότι δεν είχε τη δυνατότητα να ανταποκριθεί στο αίτημα της Δ.Ο.Υ. για παροχή πληροφοριών σχετικά με τις συναλλαγές που είχε η επιχείρηση στην οποία συμμετείχε (με ποσοστό 60%) και ήταν διαχειρίστρια με τον αδερφό της, γιατί ο αδερφός της "ασχολούνταν με αυτά". Δηλαδή παράλληλα με τη δική του δραστηριότητα είχε αναλάβει και τη δραστηριότητα της επιχείρησης στην οποία συμμετείχε η αδερφή του και η οποία πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα, κατά την κρινόμενη περίοδο, πολλαπλάσια των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησε ο ίδιος.

➤ Η αναγραφή των επιταγών στα εντάλματα πληρωμής και στις αποδείξεις είσπραξης δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών καθώς : α. "δεν αποδεικνύουν ότι οι επιταγές εμφανίστηκαν προς είσπραξη, αν ακυρώθηκαν, αν καλύφθηκαν και από ποιόν και ποιος είναι ο τελευταίος κομιστής, ή απλά εκδόθηκαν μόνο για να μη εμφανίζεται ανεξόφλητο υπόλοιπο μεταξύ των φερόμενων συναλλασσόμενων, έτσι ώστε να μην υπάρχουν χρηματικές απαιτήσεις στο μέλλον." όπως αναφέρεται και στην σχετική έκθεση της Δ.Ο.Υ., αλλά και β. καθώς από πουθενά δεν προκύπτει η δυνατότητα πραγματοποίησης τους από την εκδότρια επιχείρηση.

➤ Στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε οκαι αφορούν στην διανομή υλικών δεν καταγράφεται το σχετικό Δ.Α.

➤ Τα δυο Γραμμάτια Είσπραξης που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα και αφορούν στην απόδοση του τέλους διαφήμισης, ο έλεγχος θεωρεί ότι πραγματοποιήθηκαν για να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις μεταξύ τους συναλλαγές, καθώς, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, θεωρεί ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε τα μέσα να παρέχει το σύνολο των υπηρεσιών που φαίνεται να παρείχε τόσο στην προσφεύγουσα όσο και στους λοιπούς πελάτες που εμφανίζονται στην κατάσταση του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (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, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των υπό κρίση συναλλαγών, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί προσβολής της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, της κακής χρήσης της διακριτικής ευχέρειας και της παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, τέλος, η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων τήρησε την αρχή της φανερής δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί,

αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...] 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018. {...}

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του υπ' αριθμ./...../27-12-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

Διαφορά φόρου: **26.678,45 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	32.014,14 €	13.339,23 €	10.321,89 €	23.661,12 €	23.661,12 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της 17/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

α) την αποδοχή αυτής και την **ακύρωση** του με αρ./...../27-12-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 και του με αρ./...../27-12-

2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **λόγω παραγραφής.**

β) **την απόρριψη αυτής** ως προς τον με αριθμό/...../27-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) **την απόρριψη αυτής** και την **επικύρωση** του με αρ./...../27-12-2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	26.678,45 €	26.678,45 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	32.014,14 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	13.339,23 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	10.321,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.692,59 €	50.339,57 €

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

Ποσό καταλογισμού : 121.750,00 X 40% = **48.700,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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.