



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 25/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3936

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία –

Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2002-31.12.2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 17.762,74 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε έπειτα από μερικό έλεγχο ΚΒΣ που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ., βάσει της υπ' αριθ.-2016 εντολής του Προϊσταμένου της, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα). Ειδικότερα, με την με αρ./2015 απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο, ακύρωσε την υπ' αριθ.-2007 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2002-31.12.2002 και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο παραλειφθείς τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από/2016 οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., η οποία ερείδεται στην από/2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων έλαβε κατά τη χρήση 2002 δεκαπέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 44.406,86 €. Η φορολογική αρχή, κατά την επανάληψη διαδικασίας, θεράπευσε την πλημμέλεια της μη κλήσης σε ακρόαση κοινοποιώντας στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων και μετά την υποβολή των απόψεών του, καταλόγισε σε βάρος του πρόστιμο για τη λήψη των ως άνω εικονικών τιμολογίων εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. ΛΟΓΟΙ ΑΝΑΓΟΜΕΝΟΙ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

➤ Ακυρωτέα πράξη λόγω αναρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. για έκδοση της, καθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. παραμένει υπαρκτή. Πέραν αυτού έχει Τμήμα Εσόδων, το οποίο έχει την αρμοδιότητα της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου.

➤ Εκκρεμοδικία - Ne bis in idem. Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη καθώς για τα ίδια πραγματικά περιστατικά η φορολογική αρχή εξέδωσε αφ' ενός την προσβαλλόμενη πράξη, προηγουμένως δε είχε ασκήσει έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα όμοια πράξη της. Συνεπώς επιβάλλονται περισσότερες διοικητικές κυρώσεις για τα αυτά πραγματικά περιστατικά, και έχουν την ίδια αιτία, διότι ταυτίζονται τα έννομα αγαθά που προστατεύονται από τις οικείες διατάξεις και οι σκοποί που επιδιώκονται με αυτές.

➤ Παραγραφή δυνατότητας επιβολής φόρων και προστίμων, ιδιαιτέρως εν όψει της απόφασης ΣΤΕ 888/2016.

➤ Πλημμέλειες του ελέγχου και της διαδικασίας (α) κατά τον έλεγχο της εταιρείας παρελήφθησαν βιβλία και δύο τρίτων επιχειρήσεων χωρίς να έχουν εντολή ελέγχου, β) άκυρη επίδοση της απόδειξης παραλαβής καθώς αυτή επιδόθηκε στον βοηθό λογιστή της εταιρείας χωρίς να παρίσταται νόμιμος εκπρόσωπός της, γ) μη έγκυρη και μη νόμιμη επίδοση της υπ' αριθ.-2007 έκθεσης κατάσχεσης τηςστην σύζυγο η οποία βρέθηκε περιστασιακά στην επιχείρηση, δ) δεν επιδόθηκε το συνημμένο δελτίο πληροφοριών, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου της, ε) η έκθεση ελέγχου τηςστερείται των χαρακτηριστικών που προβλέπει ο νόμος καθώς δεν περιλαμβάνει πόρισμα, δεν αναφέρεται σε διατάξεις που παραβιάστηκαν, ούτε καταλογίζονται με αυτή παραβάσεις, ε) τα χαρακτηρισθέντα ως «νέα στοιχεία» δεν ήταν νέα καθώς ήταν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου που αφορούσε την τριετία 1999-2001).

➤ Υποχρέωση απάντησης- (Εκ νέου) παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η φορολογική αρχή όφειλε να συνεκτιμήσει τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν, να τα αποδεχτεί ή αιτιολογημένα να τα απορρίψει με την έκθεση ελέγχου της, δηλαδή να απαντήσει προσηκόντως στο υποβληθέν υπόμνημα.

Β. ΛΟΓΟΙ ΑΝΑΓΟΜΕΝΟΙ ΣΤΗΝ ΟΥΣΙΑ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

- Σφάλματα ελέγχου - Μη απόδειξη εικονικότητας.
- Τα τιμολόγια προέκυψαν από τα επίσημα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεωνκαι, τα οποία είχαν εναποθέσει προς φύλαξη στην επαγγελματική εγκατάσταση της σύμφωνα με το άρθρο 21§1, εδάφιο τελευταίο ΚΒΣ, χωρίς να απαιτείται ούτε έγκριση, ούτε γνωστοποίηση.
- Ελλείψεις έκθεσης ελέγχου και κατά συνέπεια αποδέσμευση κατά νόμον ακόμη και από την υποχρέωση απόδειξης της μη εικονικότητας των συναλλαγών αλλά και αντίκρουσης των λόγων της φορολογικής αρχής ή τηςγια τον αυθαίρετο χαρακτηρισμό των τιμολογίων ως εικονικών.
- Αόριστη, αδιευκρίνιστη και άγνωστη αιτιολογία περί εικονικότητας της προσβαλλόμενης πράξης και ατεκμηρίωτη έκθεση επανελέγχου.
- Το δελτίο πληροφοριών έπρεπε να ενσωματωθεί ολόκληρο στην έκθεση ως ενιαίο σύνολο πριν τις υπογραφές των υπαλλήλων.
- Ανακριβείς και πρόχειροι ισχυρισμοί επί του περιεχομένου του δελτίου πληροφοριών.
- Υπαρκτές οι επιχειρήσεις που εξέδωσαν τα ένδικα τιμολόγια.
- Η ατομική επιχείρηση της είχε κάνει έναρξη, απασχολούσε προσωπικό, είχε στην κατοχή της επαγγελματικό φορτηγό αυτοκίνητο και είχε αγορές προϊόντων κατά το έτος 2001 που να δικαιολογούν τον κύκλο εργασιών και τις πωλήσεις της.
- Η εταιρείαήταν απολύτως υπαρκτή και καταστατικά νόμιμη, απασχολούσε μεγάλο αριθμό προσωπικού και είχε δραστηριότητα καθώς προμήθευε οργανωτικές μονάδες του ευρύτερου δημόσιου τομέα (Δήμουςκαιαλλά και). Περαιτέρω, με την από/2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. οι αγορές από τηγια τα έτη 2003 και 2004 κρίθηκαν αληθείς («τα τιμολόγια δεν είναι εικονικά στο σύνολό τους αλλά ως προς το πρόσωπο του εκδότη»).
- Οι δύο εκδότριες επιχειρήσεις είχαν μεγάλο κύκλο εργασιών, αγορών και πωλήσεων, που καταδεικνύουν ότι οι επίμαχες πωλήσεις ήταν πραγματικές και όχι εικονικές.
- Όλες ανεξαιρέτως οι συναλλαγές της επιχείρησής μου και όχι μόνο οι επίδικες, για λόγους ασφαλείας γίνονταν με όλους τους πελάτες και όλους τους προμηθευτές τοις μετρητοίς.
- Συνεπής στις φορολογικές υποχρεώσεις πάντοτε, καταβάλλοντας μάλιστα τεράστια χρηματικά ποσά ως φόρους.
- Όλες οι αγορές από την επιχείρηση τηςκατά το έτος 2001 ήταν πραγματικές και τα εμπορεύματα είτε μεταπωλήθηκαν, είτε παρέμειναν στην αποθήκη μου απογεγραμμένα. Για το έτος 2001 είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, ο οποίος δεν είχε καταλογίσει καμία απολύτως παρανομία ή παρατυπία και στη συνέχεια νομίμως κατεστράφησαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία μεταπώλησης των ένδικων εμπορευμάτων προς τρίτους αγοραστές.

➤ Το υπ' αριθ.-2001 τιμολόγιο το οποίο θεωρήθηκε ως εικονικό τιμολόγιο, δεν είναι τιμολόγιο αγοράς αλλά τιμολόγιο πώλησης της επιχείρησης τουπρος την επιχείρηση της

➤ Όλες οι αγορές από την εταιρείακατά το έτος 2002 ήταν πραγματικές και τα εμπορεύματα είτε μεταπωλήθηκαν είτε παρέμειναν στην αποθήκη μου απογραφωμένα. Στο αρχείο υπάρχουν όλα τα φορολογικά στοιχεία που καταδεικνύουν τις μεταπωλήσεις των εμπορευμάτων, ενώ από το Βιβλίο Απογραφής προκύπτει ότι τα εμπορεύματα που δεν πουλήθηκαν παρέμειναν στην αποθήκη μου.

➤ Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή, η οποία δεν αποδεικνύει, και πέραν του ότι αποδεικνύω εγώ την πραγματοποίηση των συναλλαγών, σε κάθε περίπτωση τελούσα σε καλή πίστη.

➤ Δεν υπήρχε λόγος λήψης εικονικών τιμολογίων, όταν τα ποσά που αυτά αντιπροσωπεύουν ήταν ένα πολύ μικρό ποσοστό του ετήσιου τζίρου.

➤ Μη νόμιμος εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος καθώς οι πράξεις δεν είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον έλεγχο. Το δε φύλλο ελέγχου έπρεπε, άλλως και επικουρικώς, να περιορισθεί στην προσθήκη μόνο της αξίας των δήθεν εικονικών τιμολογίων.

➤ Αίτημα για κλήση σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και προσκόμιση πλήθους νέων στοιχείων.

Επειδή με την υπ' αριθ. Δ6Α 1092694ΕΞ2013 (ΦΕΚ Β' 1404/10-06-2013) απόφαση τροποποιήθηκε η αριθ. Δ6Α 1133106ΕΞ2011/21-9-2011 (Β' 2187) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και μεταφέρθηκαν από 01/07/2013 οι αρμοδιότητες που αφορούν στα Τμήματα Ελέγχου και Δικαστικού σε άλλες Δ.Ο.Υ. Εν προκειμένω, με το ως άνω έγγραφο καταργήθηκε το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και μεταφέρθηκε στο Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. (..... –). Συνεπώς, αρμόδιο για τον έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντος ήταν το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και ο σχετικός ισχυρισμός περί αναρμοδιότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: *«Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει».*

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.»(ΦΕΚ Α' 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: *«Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές*

αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή.

Επειδή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 75 Κ.Δ.Δ., η εκκρεμοδικία προϋποθέτει ταυτότητα διαφοράς, δηλαδή ταυτότητα αντικειμένου και ιστορικής και νομικής αιτίας, καθώς και ταυτότητα διαδικών στο πλαίσιο δίκης, ήτοι η διαφορά πρέπει να εισάγεται ενώπιον του Δικαστηρίου και όχι ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, δυνάμει της υπ' αρ./2015 απόφασης του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώθηκε η υπ' αρ./2007 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. και διατάχθηκε η επανάληψη διαδικασίας για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτήν. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ., συμμορφούμενη πλήρως στην ως άνω απόφαση, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, αφού πρώτα θεράπευσε την πλημμέλεια της μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Περαιτέρω, η αρχική πράξη ως ακυρωθείσα ουδεμία έννομη συνέπεια επιφέρει, πολλώ δε μάλλον, καθόσον η άσκηση έφεσης επί δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρ. 88 Κ.Δ.Δ. δεν έχει ανασταλτατικό αποτέλεσμα ως προς την ισχύ των ακυρωθείσας πράξης. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν.2238/94: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 7 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ./2015 απόφαση τουΤμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ακυρώθηκε η με αριθμό-2007 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να θεραπευθεί η νομική πλημμέλεια της αρχικής πράξης. Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ.-2016 Εντολή Μερικού Φορολογικού Ελέγχου και εν συνεχεία, ορθά και σύννομα, εξέδωσε την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι φερόμενες ως πλημμέλειες του διενεργηθέντος από τηνελέγχου στην εταιρεία, τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων, αφορούν άλλο έλεγχο και όχι αυτόν που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του αναφορικά με την έκθεση ελέγχου τηςπροβάλλονται αλυσιτελώς, δεν αποτελούν αντικείμενο και δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, ο αρχικός έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για την τριετία 1999-2001 είχε μεν στη διάθεσή του τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία, ωστόσο κατά τη διενέργεια αυτού δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, καθώς αυτή προέκυψε σε χρόνο μεταγενέστερο με την περιέλευση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπ' αριθ.-2007 Δελτίου Πληροφοριών τηςΑθηνών και της από/2007 έκθεσης ελέγχου της ως άνω υπηρεσίας, τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 θεωρούνται ως νέα στοιχεία. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι τα κρινόμενα στοιχεία δεν ήταν νέα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της

παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την υπ' αριθ./2015 Απόφαση τουΤμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων επικαλείται πληθώρα κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, αποδεικνύουν τη συναλλακτική ύπαρξη της επιχείρησης κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 2002. Μάλιστα, η μη προηγούμενη κλήση του σε ακρόαση από την ελεγκτική αρχή, του στέρησε τη δυνατότητα, να τα θέσει αυτά υπ' όψιν της φορολογικής αρχής και αυτός ήταν και ο λόγος για τον οποίο ακυρώθηκε η αρχική πράξη επιβολής προστίμου με την ως άνω απόφαση και αναπέμφθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να γίνει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπευτεί ο παραλειφθείς τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή ωστόσο, όπως κρίθηκε με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από/2016 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ (κατ' επανάληψη διαδικασίας), η φορολογική αρχή έλαβε κατ' αρχήν υπ' όψιν της και εξέτασε τις αιτιάσεις που ο προσφεύγων προέβαλλε με το με αρ. πρωτ.-2016 αρχικό αλλά και το υπ' αριθ.-2016 συμπληρωματικό υπόμνημα επί του με αριθ./2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων, καθώς και τα στοιχεία που αυτός προσκόμισε. Στη συνέχεια, απάντησε σε ορισμένες από τις προβαλλόμενες με τα εν λόγω υπομνήματα αιτιάσεις, απορρίπτοντας αυτές στο σύνολο, χωρίς όμως να κάνει αναφορά σε κάθε μία από αυτές επί της έκθεσης ελέγχου. Ωστόσο, εφόσον ο προσφεύγων, στα πλαίσια της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς και επαναπροσκομίζει τα στοιχεία που είχε ήδη προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός ότι παραβιάστηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης δεν ευσταθεί, και ως εκ τούτου δεν υφίστανται λόγοι ουσίας, οι οποίοι να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη εξ αυτού του λόγου ακυρωτέα.

Επειδή ο προσφεύγων με δεδομένο ότι πρόκειται για μία κοινή υπόθεση, προβάλλει ενιαίους και κοινούς ισχυρισμούς επί συνόλου οκτώ (8) προσφυγών που έχει υποβάλει στην υπηρεσία μας, συμπεριλαμβανομένης και της κρινόμενης. Ωστόσο, στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία στρέφεται αποκλειστικά κατά της υπ' αριθ.-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου, εξετάζονται μόνο οι λόγοι που προβάλλονται σχετικά με την ως άνω πράξη και την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρείακατά τη χρήση 2002. Συνεπώς, οι λοιποί λόγοι θεωρούνται αλυσιτελώς προβαλλόμενοι στην παρούσα και παρέλκει η εξέταση αυτών. Επί παραδείγματι, δεν εξετάζονται οι λόγοι αναφορικά με την επιχείρησηή σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό κ.λπ., δηλαδή ισχυρισμοί που αφορούν άλλη φορολογία πλην της κρινόμενης και άλλη διαχειριστική περίοδο, καθώς δεν άπτονται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Ωστόσο, εξετάζονται κατά περίπτωση στον χρόνο και στην πράξη στην οποία ανάγονται στα πλαίσια των λοιπών υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα ενδικοφανών προσφυγών.

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: *«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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: Όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 έλαβε δεκαπέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους, φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 44.406,86 €.

Η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων τιμολογίων ήταν, σύμφωνα με το σχετικό υπ' αριθ.2007 Δελτίο Πληροφοριών και τις διαπιστώσεις της από/2007 οικείας έκθεσης ελέγχου της, ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση και δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα. Σκοπός της ήταν η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προκειμένου να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή ειδικότερα από τον διενεργηθέντα έλεγχο κρίθηκε ότι τα στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία ήταν εικονικά στο σύνολό τους και οι συναλλαγές δεν ήταν πραγματικές, καθόσον το

σύνολο σχεδόν των αγορών της προέρχονταν από την ατομική επιχείρηση τηςμε ΑΦΜ, η οποία σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, που η ως άνω εκδότρια είναι επιχείρηση συναλλακτικώς ανύπαρκτη, όπως αναλυτικά περιγράφεται και προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά και στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε στοιχεία, τα οποία κατά τους ισχυρισμούς του αποδεικνύουν ότι η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικώς υπαρκτή και οι μεταξύ τους συναλλαγές πραγματικές. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον συνημμένο στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πίνακα, προσκομίζει σχετικά με την ως άνω επιχείρηση τα ακόλουθα:

- 1) Την από-2008 Έκθεση Ελέγχουαναφορικά με αγορές του απόγια τα έτη 2002, 2003 και 2004.
- 2) Την από-2008 Συμπληρωματική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.με την οποία απαλλάσσεται του καταλογισμού για τις αγορές του απόγια τα έτη 2003 και 2004.
- 3) Την από-2007 έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. όπου για τα έτη 2003 και 2004 οι αγορές του από τηνκρίνονται ως αληθείς.
- 4) Το υπ' αριθ. πρωτ.2014 έγγραφο του Προϊστάμενου Εσόδων του ΙΚΑαπό το οποίο αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση απασχολούσε προσωπικό κατά τα ένδικο έτη.
- 5) Καταστάσεις από το ΙΚΑ Υποκατάστημαγια την απασχόληση προσωπικού της εταιρείας ετών 2002 και 2003.
- 6) Αντίγραφα συνολικά είκοσι εννέα (29) τιμολογίων – δελτίων αποστολής πωλήσεων της επιχείρησης προς την εταιρεία του έτους 2002, με καρτέλα – κίνηση λογαριασμού από τα οποία αποδεικνύεται πως η ως άνω εταιρεία ήταν υπαρκτή και έκανε πραγματικές αγορές προϊόντων κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα.
- 7) Αντίγραφα των συνολικά τριάντα οκτώ (38) τιμολογίων – δελτίων αποστολής πωλήσεων της επιχείρησης προς την εταιρεία του έτους 2003 από τα οποία αποδεικνύεται πως η ως άνω εταιρεία ήταν υπαρκτή
- 8) Αντίγραφα συνολικά έξι (6) τιμολογίων – δελτίων αποστολής πωλήσεων της εταιρείαςπρος την εταιρεία έτους 2002, από τα οποία αποδεικνύεται πως η ως άνω εταιρεία ήταν υπαρκτή και έκανε πραγματικές αγορές προϊόντων κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα
- 9) Αντίγραφα συνολικά δύο (2) τιμολογίων – δελτίων αποστολής της εταιρείας του του έτους 2005 προς την εταιρεία με υπόλοιπο, γεγονός το οποίο αποδεικνύει πως υπήρχαν ανοιχτές συναλλαγές και άρα και το έτος 2005 η εταιρεία ήταν υπαρκτή

10) Αντίγραφο συνολικά οκτώ (8) τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής της εταιρείας τουπρος την εταιρεία από τα οποία αποδεικνύεται πως η ως άνω εταιρεία ήταν υπαρκτή κατά τα έτη 2002, 2003 και 2004 και πραγματοποιούσε αγορές.

11) Αντίγραφο συνολικά δεκατεσσάρων (14) τιμολογίων - δελτίων αποστολής της επιχείρησης τουπρος την εταιρείαέτους 2002, από τα οποία αποδεικνύεται ότι το έτος 2002 και εγώ είχα πωλήσει εμπορεύματα προς αυτή την εταιρεία.

12) Αντίγραφο του καταστατικού της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»

13) Αντίγραφο του υπ' αριθ.....-1992 ΦΕΚ (Τεύχος) περί καταχώρησης του νέου ΔΣ της εταιρείας το οποίο αποτελείται εξ ολοκλήρου από μέλη της οικογένειας

14) Αντίγραφο του γενικού ισολογισμού της εταιρείαςχρήσεως 1/1-31/12/2003

15) Αντίγραφο της από-2005 Βεβαίωσης παρακρατούμενου φόρου από προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από δημόσιες υπηρεσίες. Ο.Τ.Α., ΝΠΔΔ του Δήμουτης Νομαρχίας από το οποίο αποδεικνύεται ότι η εταιρεία μέχρι και το έτος 2005 όχι μόνον ήταν υπαρκτή, αλλά επιπλέον ότι ήταν προμηθεύτρια και του δημόσιου τομέα.

16) Αντίγραφο της από-2004 Κατάστασης Πληρωμής του Δήμου της Νομαρχίαςπρος της εταιρεία

17) Αντίγραφο της Βεβαίωσης παρακρατούμενου φόρου από προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από δημόσιες υπηρεσίες. Ο.Τ.Α., ΝΠΔΔ του Δήμου για προμήθειες από την εταιρεία

18) Αντίγραφο της από-2004 Κατάστασης Πληρωμής του Δήμου προς της εταιρεία

19) Αντίγραφο της από/2003 Βεβαίωσης παρακρατούμενου φόρου από προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από δημόσιες υπηρεσίες. Ο.Τ.Α., Ν.Π.Δ.Δ. της, από την οποία αποδεικνύεται ότι η εταιρεία ήταν το έτος 2002 προμηθεύτρια και της

20) Αντίγραφο του υπ' αριθ.-2002 δελτίου αποστολής- τιμολόγιου της εταιρείαςκαι του υπ' αριθ.2002 εκπτώτικου- πιστωτικού τιμολογίου αγοράς. Το προϊόν (.....) μεταπωλήθηκε από εμένα με το υπ' αριθ.-2003 τιμολόγιο – δελτίο αποστολής (προσκομίζεται σε αντίγραφο) προς τον, το δε πιστωτικό τιμολόγιο αφορά 10% έκπτωση στην τιμή αγοράς η οποία αποτέλεσε και το νόμιμο κέρδος μου

21) Αντίγραφο του υπ' αριθ. 2002 τιμολόγιου αγοράς με το οποίο αγόρασε από την έναν, ο οποίος μεταπωλήθηκε δυνάμει του προσκομιζόμενου το υπ' αριθ.2010 δελτίου αποστολής- τιμολογίου (προσκομίζεται σε αντίγραφο) προς Πριν την μεταπώληση, το προϊόν παρέμενε στην αποθήκη απογεγραμμένο. Προσκομίζονται αντίγραφα βιβλίου απογραφών ετών 2003,2009.

22) Αντίγραφο του υπ' αριθ.-2002 τιμολόγιου-δελτίο αποστολής της εταιρείαςδυνάμει των οποίων αγοράστηκαν τέσσερα, τα οποία επεστράφησαν αυθημερόν στην πωλήτρια λόγω ακαταλληλότητας και υψηλής τιμής δυνάμει των επίσης προσκομιζόμενων σε αντίγραφα υπ' αριθ.-2002 πιστωτικού τιμολογίου της εταιρείας και του υπ' αριθ.-2002 δελτίου αποστολής μου. Προσκομίζεται αντίγραφο του υπ' αριθμ. φύλλου του βιβλίου απογραφής.

23) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.....2002 τιμολόγιου της εταιρείας δυνάμει του οποίου αγοράστηκαν πέντε εκ των οποίων μεταπωλήθηκαν οι δύο προς καιδυνάμει των επίσης προσκομιζόμενων (σε αντίγραφα) υπ' αριθ.-2002 και-2002 δελτίων αποστολής- τιμολογίων, μάλιστα με νόμιμο κέρδος (αγορά 800, πώληση 847 και 990€), δύο πωλήθηκαν με αποδείξεις λιανικής και τα δε υπόλοιπα προϊόντα παρέμειναν απογεγραμμένα στην αποθήκη.

24) Αντίγραφο του υπ' αριθ.2002 δελτίο αποστολής- τιμολόγιου δυνάμει του οποίου αγοράστηκαν από την εταιρεία τέσσερις προς 2.000€ έκαστη. Μια εξ' αυτών μεταπωλήθηκε προςδυνάμει του προσκομιζόμενου σε αντίγραφο υπ' αριθ.2005 δελτίου αποστολής – τιμολογίου, μάλιστα με νόμιμο κέρδος (2.450€), τα δε υπόλοιπα εμπορεύματα παρέμειναν απογεγραμμένα στην αποθήκη, προσκομίζονται αντίγραφα εκ του βιβλίου απογραφών ετών 2002, 2004, 2005, 2010

25) Αντίγραφο του υπ' αριθ.-2002 τιμολόγιου- δελτίου αποστολής δυνάμει του οποίου αγοράστηκαν από την εταιρεία δύο προς 1.760,82 ευρώ καθώς και αντίγραφα των υπ' αριθ.2003 και-2004 δελτίων αποστολής – τιμολογίων δυνάμει των οποίων τα εμπορεύματα μεταπωλήθηκαν προςκαιμε νόμιμο κέρδος (1.966 και 2.300€ αντίστοιχα) . Πριν τη πώληση βρίσκονταν απογεγραμμένα στην αποθήκη.

26) Αντίγραφο του υπ' αριθ.-2002 τιμολόγιου – δελτίου αποστολής δυνάμει του οποίου αγοράστηκαν από την εταιρεία δύο, εκ των οποίων η μια μεταπωλήθηκε δυνάμει του προσκομιζόμενου σε αντίγραφο υπ' αριθ.2004 τιμολόγιου – δελτίου αποστολής προς την επιχείρηση, η δε άλλη ευρίσκεται ακόμη απογεγραμμένη στην αποθήκη. Προσκομίζονται αντίγραφα εκ του βιβλίου απογραφών ετών 2002, 2005, 2007.

27) Αντίγραφο το υπ' αριθ.2002 τιμολογίου της εταιρείας δυνάμει του οποίου αγοράστηκαν μικροαντικείμενα, πχ, τα οποία παρέμεναν στην αποθήκη (προσκομιζόμενα αντίγραφα εκ του βιβλίου απογραφών έτους 2002) και στη συνέχεια μεταπωλήθηκαν λιανικώς με αποδείξεις πώλησης.

28) Αντίγραφο του υπ' αριθ.-2002 τιμολογίου – δελτίου αποστολής της εταιρείαςδυνάμει του οποίου αγοράστηκαν έξι, οι οποίες όλες μεταπωλήθηκαν δυνάμει των επίσης προσκομιζόμενων σε αντίγραφα υπ' αριθ. -2002 ,2002,-2002,2003,-2003 τιμολογίων - δελτίων αποστολής μου προς,

.....,,, καιαντίστοιχα. Πριν τη πώληση βρίσκονταν απογεγραμμένα στην αποθήκη. Προσκομίζονται αντίγραφα εκ του βιβλίου απογραφών

29) Αντίγραφο του υπ' αριθ.2002 τιμολόγιου- δελτίου αποστολής δυνάμει του οποίου αγοράστηκαν από την εταιρεία πέντε, εκ των οποίων η μια μεταπωλήθηκε δυνάμει του επίσης προσκομιζόμενου σε αντίγραφο υπ' αριθ.2002 δελτίου αποστολής – τιμολογίου μου προς Τρεις επιπλέον πωλήθηκαν με απόδειξη λιανικής με αριθμούς, και μία βρίσκεται απογεγραμμένη στην αποθήκη.

30) Αντίγραφο του υπ' αριθ.2002 τιμολόγιου δυνάμει του οποίου αγοράστηκε από την εταιρείαένας καθώς και αντίγραφο του υπ' αριθ.2003 τιμολόγιου – δελτίου αποστολής μου δυνάμει του οποίου μεταπωλήθηκε το προϊόν προςμε ποσοστό νόμιμου κέρδους (600€ αγορά – 720,34 € μεταπώληση). Με το ίδιο ως άνω τιμολόγιο αγοράστηκαν πέντε οι οποίες βρίσκονται απογεγραμμένες στο υπ' αριθ. φύλλο του βιβλίου απογραφής έτους 2002.

31) Αντίγραφο του υπ' αριθ.2002 τιμολόγιου – δελτίο αποστολής δυνάμει του οποίου αγοράστηκε από την εταιρεία σειρά προϊόντων, καθώς και αντίγραφο του υπ' αριθ.-2002 τιμολόγιου- δελτίου αποστολής της εταιρείας, δυνάμει του οποίου τα εμπορεύματα αυτά είχαν αγοραστεί νωρίτερα την ίδια ημέρα από την εταιρεία και ακολούθως μεταπωλήθηκαν στην επιχείρησή μου. Περαιτέρω, αντίγραφα εκ του βιβλίου απογραφών.

32) Αντίγραφο Γενικού Ημερολογίου επιχείρησης που αφορά αγορές από εταιρείαΣυγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών της χρήσης 2002 της εταιρίας από την οποία αποδεικνύεται ότι είχε προμηθευτές κατά την συγκεκριμένη περίοδο.

Επειδή εν προκειμένω από την εξέταση των προαναφερομένων στοιχείων αλλά και από την αξιολόγηση του συνόλου των εγγράφων του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής διαπιστώνονται τα εξής:

α) Από τα προσκομισθέντα υπ' αριθ. 4, 5, 12, 13 και 14 στοιχεία προκύπτει ότι η εταιρεία ήταν «φορολογικά» υπαρκτή δηλαδή είχε κάνει έναρξη και απογράφηκε ως εργοδότης στο ΙΚΑ.

β) Τα υπ' αριθ. 2 και 3 αφορούν άλλες χρήσεις από την κρινόμενη

γ) Από τα προσκομισθέντα τιμολόγια των επιχειρήσεων,,καθώς και αυτά του προσφεύγοντος, προκύπτει ότι η πλειοψηφία αυτών αφορά μεταγενέστερες χρήσεις και όχι την κρινόμενη χρήση 2002. Άλλωστε, ο έλεγχος ουδέποτε υποστήριξε ότι η δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές. Η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στηρίχθηκε στο γεγονός ότι η είχε πραγματοποιήσει το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της από την ατομική επιχείρηση τηςτης οποίας όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν στο σύνολό τους εικονικά. Ειδικότερα ηστη χρήση 2002 πραγματοποίησε αγορές ύψους 7.822.664,22 €, εκ των οποίων 7.258.008,85€ από την

δ) Από τα ως άνω υπ' αριθ. 15, 16, 17, 18 και 19 στοιχεία, προκύπτει ότι αυτά αφορούν μικρά και αμελητέα ποσά καθώς και άλλες χρήσεις πέραν της κρινόμενης

δ) Με τα προσκομισθέντα αντίγραφα των ληφθέντων από την τιμολογίων κατά το έτος 2002, ο προσφεύγων προσκομίζει για κάθε ένα από αυτά, όπως αναλυτικά μνημονεύονται ανωτέρω ως υπ' αριθ. 20-31 σχετικά στοιχεία για τα περιγραφόμενα αγορασθέντα στα εν λόγω τιμολόγια εμπορεύματα.

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, η φορολογική αρχή στήριξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνεκτιμώντας όλα τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της και κυρίως στο γεγονός ότι η , δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει τα περιγραφόμενα στα εκδοθέντα τιμολόγια εμπορεύματα, καθώς κύρια προμηθευτριά της ήταν η επιχείρηση της , η οποία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές ικανές να δικαιολογήσουν τον όγκο των πωλήσεών της.

Επειδή ο προσφεύγων επιχειρεί να αποδείξει ότι επρόκειτο για μια όχι μόνο φορολογικά αλλά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση. Ωστόσο, το κρίσιμο στοιχείο της μη πραγματοποίησης αγορών, αποδεικνύει την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο, ο προσφεύγων προσκομίζει έγγραφα, όπως τιμολόγια μεταπώλησης και αντίγραφα του βιβλίου απογραφών, από τα οποία, προκύπτει ότι είχε στην κατοχή του τα εμπορεύματα που περιγράφονται στα τιμολόγια πώλησης που έλαβε από την εταιρεία

Επειδή υπό τις ανωτέρω περιγραφόμενες από τον έλεγχο διαπιστώσεις σχετικά με την εταιρεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση, ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, συναλλακτικώς όμως ανύπαρκτο. Ως εκ τούτου, τις όποιες ποσότητες εμπορευμάτων κατείχε η επιχείρηση του προσφεύγοντος και είτε μεταπώλησε είτε συνέχιζε να έχει στην αποθήκη της, δεν τις προμηθεύτηκε από την επιχείρηση αυτή, αλλά από τρίτα πρόσωπα, τα οποία διακινούσαν ποσότητες τέτοιων εμπορευμάτων, χωρίς να εκδίδουν δικά τους φορολογικά στοιχεία και, συνεπώς, τα κρινόμενα δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος από αυτή, ήταν εικονικά, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα έγγραφο στοιχείο, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτού και της εκδότριας επιχείρησης ή έγγραφη παραγγελία για την πώληση των ειδών που αφορούν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, από όπου να προκύπτουν η συμφωνία και οι όροι των σχετικών συναλλαγών, ούτε ο τόπος, ο τρόπος και ο χρόνος παράδοσης των φερομένων ως πωληθέντων ειδών. Επιπλέον, δεν αποδεικνύεται ο τρόπος και ο χρόνος εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων προς τη , ενόψει της μεγάλης αξίας των συναλλαγών αυτών, καθώς αυτά φέρεται να εξοφλήθησαν τοις μετρητοίς και όχι με επιταγή ή μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό. Συνεπώς, δεν στοιχειοθετείται ότι

οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκαν από τη , όπως ο προσφεύγων ισχυρίζεται.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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) και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) ορίζονται τα εξής: «*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 τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία της επίδικης πράξης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με την προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλεται πρόστιμο για την παραβίαση των οικείων φορολογικών διατάξεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της οικείας έκθεσης ελέγχου και της υπό κρίση πράξης δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στις διαπιστώσεις του με αρ. πρωτ.2007 Δελτίου Πληροφοριών της και την από2007 έκθεση ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας που αφορούν την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων και, τα οποία βρέθηκαν στην τρίτη επιχείρηση, τα είχαν εναποθέσει προς φύλαξη, χωρίς να απαιτείται προς τούτου ούτε έγκριση, ούτε γνωστοποίηση. Ωστόσο, ο εν λόγω έλεγχος

είναι διαφορετικός από αυτόν που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, αποτέλεσμα του οποίου ήταν η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Περαιτέρω οι ισχυρισμοί του αναφορικά με το Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο αποτέλεσε την αφορμή του διενεργηθέντος ελέγχου, ομοίως δεν αποτελεί αντικείμενο της κρινόμενης. Συνεπώς, οι σχετικός ισχυρισμοί προβάλλονται καταχρηστικώς και δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή οι ισχυρισμοί και τα στοιχεία που προσκόμισε για την επίρρωσή τους ο προσφεύγων, περιλαμβάνουν έγγραφα τα οποία καταδεικνύουν την συνέπεια του ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις και την συνήθη πρακτική του να εξοφλεί τους προμηθευτές του σε μετρητά, προβάλλονται αλυσιτελώς καθώς ουδέποτε αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή η εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων, δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία που άπτονται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και δεν επιδρούν στο κύρος της προσβαλλόμενης πράξης .

Επειδή οι προσκομισθείσες με αρ. πρωτ./2014 και/2014 ένορκες βεβαιώσεις του(προμηθευτή του προσφεύγοντος) και(υπαλλήλου της επιχείρησης του προσφεύγοντος), δεν δύνανται να αποδείξουν σε καμία περίπτωση το γεγονός της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών. Οι ένορκες βεβαιώσεις των ως άνω δύο προσώπων δεν αξιολογούνται, καθώς η μεν πρώτη αναφέρεται γενικόλογα στην ύπαρξη των επιχειρήσεων και, χωρίς ωστόσο ο βεβαιών να έχει συναλλαχθεί μαζί τους. Η δε δεύτερη εξ αυτών, ομοίως δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών καθώς αναφέρεται κυρίως στη συνήθη πρακτική του προσφεύγοντος να διενεργεί τις πληρωμές του τοις μετρητοίς.

Επειδή τέλος τα ποσά που αντιπροσώπευαν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, δεν ήταν μικρό ποσοστό του ετήσιου τζίρου, όπως αβάσιμα ο προσφεύγων ισχυρίζεται, αλλά ήταν μεγάλης έκτασης, αποτελούσαν ανύπαρκτα έξοδα, ανερχόταν σε σημαντικό ποσοστό των ακαθαρίστων εσόδων (6,8%) και επηρέασαν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων του.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997: *"Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ"*

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: *«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:*

α).....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ)

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε)

στ)

ζ)»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, βάσει του ως άνω σκεπτικού της παρούσας απόφασης, έλαβε στη χρήση 2002 δεκαπέντε (15) εικονικά, όχι στο σύνολο, αλλά ως προς το πρόσωπο του εκδότη εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 44.406,86 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από/2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Πρόστιμο ΚΒΣ: 8.881,37 €

(Συνολική αξία ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων: 44. 406,86 €

Υπολογισμός προστίμου βάσει παρ. 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ήτοι: 44.406,86€ x 20% = 8.881,37€)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).