



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 25.11.2016

Αριθμός απόφασης: 1430

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα, των υπ' αριθ. και οριστικών προσδιορισμών τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ. περιόδων 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα, των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ. περιόδων 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ. περιόδων 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα.

4. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα, τους υπ' αριθ. και οριστικούς προσδιορισμούς τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ. περιόδων 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ. περιόδων 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα και τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ. περιόδων 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.331,58 €, πλέον 1.597,90 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2003 δεν επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.408,79€.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.962,75€.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.457,16€.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.450,74€.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.154,99€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 802,93 € , πλέον 963,53 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 654,25 € , πλέον 785,10 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 485,72 € , πλέον 582,86 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 483,58 € , πλέον 580,30 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος ποσού 718,33 € , πλέον 862,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 892,15€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 363,47€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 269,85€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 268,65€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 383,65€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης των ακόλουθων έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δ.Α.-Τ.), ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «» με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 17.316,98 € πλέον Φ.Π.Α. 3.144,82 €.

<u>Α/Α</u>	<u>ΣΤΟΙΧΕΙΟ</u>	<u>№</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	Δ.Α.-Τ.	.....	.....	2.450,48 €	441,09 €	2.891,57 €
2	Δ.Α.-Τ.	.....	.....	2.010,27 €	361,85 €	2.372,12 €
3	Δ.Α.-Τ.	.....	.....	2.072,00 €	372,96 €	2.444,96 €
4	Δ.Α.-Τ.	.....	.....	1.562,73 €	281,29 €	1.844,02 €
5	Δ.Α.-Τ.	.....	.....	1.082,91 €	194,92 €	1.277,83 €
6	Δ.Α.-Τ. (για πώληση αγαθών)	.....	.....	1.615,56 €	290,80 €	1.906,36 €
7	Δ.Α.-Τ. (για πώληση αγαθών)	.....	.....	1.077,03 €	193,87 €	1.270,90 €
8	Δ.Α.-Τ. (για πώληση αγαθών)	.....	.....	1.609,50 €	289,71 €	1.899,21 €
9	Δ.Α.-Τ. (για πώληση αγαθών)	.....	.....	1.060,00 €	190,80 €	1.250,80 €
10	Δ.Α.-Τ. (για πώληση αγαθών)	.....	.....	1.618,50 €	307,51 €	1.926,01 €
11	Δ.Α.-Τ. (για πώληση αγαθών)	.....	.....	1.158,00 €	220,02 €	1.378,02 €
ΣΥΝΟΛΟ				17.316,98 €	3.144,82 €	20.461,80 €

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. , κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε

γνώση του με την από/2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «», η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία με το υπ' αρ.-/.....-**2011 έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης** (αρ. πρωτ. εισερχομένου-/.....-2011), εξέδωσε την υπ' αρ.-/.....-**2013 εντολή ελέγχου** (σε συνέχεια και σε αντικατάσταση της υπ' αρ.-/.....-2011 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ.), με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο και την σχετική με αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «», προέκυπτε ότι **ο προσφεύγων ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «», με ΑΦΜ**

Επίσης, από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της «» προέκυψαν τα εξής:

Η εταιρία κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της (...../2001 -/2006) πραγματοποίησε συναλλαγές – αγορές πολύτιμων μετάλλων από ανύπαρκτες επιχειρήσεις, **οι οποίες αποτέλεσαν μέλη κυκλώματος εμπορίας** Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση «» έλαβε από/2001 ως/2005, 431 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.850.732,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 697.534,45 από εννέα (9) επιχειρήσεις, οι οποίες την προμήθευσαν με ποσότητες ακατέργαστου Οι οκτώ (8) από τις παραπάνω 9 επιχειρήσεις μετά την έναρξη των εργασιών τους και τη θεώρηση των φορολογικών τους στοιχείων, εξαφανίσθηκαν και δεν είχαν καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα. Πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτες επιχειρήσεις, διότι παρόλο που προέβησαν σε έναρξη εργασιών, εξαφανίσθηκαν από τις δηλωμένες ως επαγγελματικές τους έδρες -διευθύνσεις στις οποίες δεν λειτούργησαν και δεν άσκησαν ποτέ εμπορική δραστηριότητα, χωρίς να υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών στις αρμόδιες ΔΟΥ.

Η έναρξη δραστηριότητας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, είχε ως μοναδικό σκοπό, αφενός να μην θεωρούνται άγνωστα «φορολογικά πρόσωπα» και αφετέρου τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνταν **για παράνομες ή ανύπαρκτες συναλλαγές**. Τα φυσικά πρόσωπα (τα περισσότερα Κυπριακής υπηκοότητας) συνέστησαν τις εταιρείες αυτές, συνήθως μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. και εν συνεχεία, ως μέλη ή διαχειριστές των, επιχειρούσαν είτε **την διακίνηση** κλπ., είτε **σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα, επιχειρούνταν η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές**. Η σύσταση αυτών των επιχειρήσεων είχε ως μοναδικό σκοπό την «εμπορευματοποίηση» των θεωρημένων φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια την εξαφάνισή τους χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική τους υποχρέωση. Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις αυτές και αναφέρονται σε πωλήσεις ακατέργαστου, σύμφωνα με την έκθεση, δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολό τους. Τα εμπορεύματα ακατέργαστου που προμηθεύτηκε η επιχείρηση «» από τις παραπάνω επιχειρήσεις καλύπτουν σχεδόν στο σύνολό τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

Το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «» καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εφόσον οι αγορές εμπορευμάτων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση, αφορούσαν

ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην έχει εμπορεύματα στην κατοχή της, τότε αντίστοιχα και **οι πωλήσεις της είναι ανύπαρκτες- εικονικές**.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ λαμβάνοντας υπόψιν το σκεπτικό και τα πορίσματα του ελέγχου του Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα (λήπτη της επιχείρησης στις χρήσεις 2001-2005). Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- ✓ **Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- Έλλειψη αιτιολογίας και ουσιαστικής ακροάσεως εκ μέρους της φορολογικής αρχής αναφορικά με την απόρριψη των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.** Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής του με την επιχείρηση «» ήταν πραγματικές. Ο εν λόγω προμηθευτής ήταν επιχείρηση που ασκούσε δραστηριότητα, προμήθευε εκατοντάδες επιχειρήσεις στη Βόρεια Ελλάδα και εκπλήρωνε τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των τιμολογίων ως όφειλε, καθώς οι συναλλαγές αφορούν μια νόμιμη λειτουργούσα και όχι μια ανύπαρκτη επιχείρηση. Η έκθεση ελέγχου του είναι ελλιπής ως προς την αιτιολογία της, καθώς ενώ κατά την περιγραφή του κυκλώματος εμπορίας παράνομου αναφέρεται σε λαθρεμπορία και νομιμοποίηση εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν από τρίτους προμηθευτές στο πόρισμά της αναφέρεται σε ανύπαρκτες συναλλαγές χωρίς την διακίνηση εμπορεύματος, δίχως να αιτιολογεί την κρίση της αυτή. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου δεν προέβη ως όφειλε σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, παρά στηρίχθηκε στο αυθαίρετο πόρισμα της έκθεσης του Θεσσαλονίκης.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού ο προσφεύγων συνυποβάλλει τα εξής:

- Αντίστοιχη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του σε βάρος της επιχείρησης (Έμπορος , ο οποίος προμηθεύτηκε στις χρήσεις 1999-2002 από τις ίδιες (με την) ανύπαρκτες επιχειρήσεις εμπορεύματα. Οι εν λόγω συναλλαγές κρίθηκαν **εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι στο σύνολο** όπως στην περίπτωση των
- Την υπ' αριθ απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία κρίθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταξύ της και των πελατών της για τις χρήσεις 2001 και 2002.
- Τις αποφάσεις2014,/2015 του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με τις οποίες δικαιώθηκε στην ατομική του επιχείρηση ο (διαχειριστής της) για τις χρήσεις 2000 & 2001 για παρόμοιες συναλλαγές, οι οποίες είχαν κριθεί εικονικές από την Δ.Ο.Υ.

- Την με αριθμό2012 τελεσίδικη απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία κρίθηκε ότι τα μέλη του κυκλώματος εμπορίας δεν εμπλέκονται σε εικονικές ως προς το εμπόρευμα πωλήσεις, αλλά σε εικονικές ως προς το πρόσωπο συναλλαγές.
 - Την από/2011 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο άλλον μεταπωλητή, ο οποίος επίσης προμηθευόταν εμπορεύματα από το κύκλωμα, η οποία αναφέρεται σε λαθρεμπόριο
 - Την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο άλλον μεταπωλητήστο πόρισμα του οποίου αναφέρει ότι αυτός έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
 - Την Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενο άλλον πελάτη της στο πόρισμα της οποίας καταλήγει ότι οι συναλλαγές με την εταιρία " είναι πραγματικές».
 - Δημοσιεύματα εφημερίδων, που αναφέρονται στο παράνομο κύκλωμα εμπορίας
 - Αντίγραφο βεβαίωσης του Σωματείου Θεσσαλονίκης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι η εταιρία ήταν μια νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Σωματείου.
 - Ένορκη βεβαίωση δεκαπέντε υπαλλήλων ή προσώπων σχετιζόμενων με τον χώρο των, οι οποίοι δηλώνουν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά. Τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ
 - Βεβαίωση του στη Θεσσαλονίκη ότι ο διαχειριστής της καθημερινά παραλάμβανε εμπορεύματα.
 - Κατάσταση πελατών της επιχείρησης (206 μεταξύ των οποίων Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίοι επίσης κατηγορούνται για λήψη εικονικών τιμολογίων.
- ✓ **Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι υπήρξε καλόπιστος λήπτης των υπό κρίση τιμολογίων,** καθώς συναλλασσόταν με μια νόμιμη λειτουργούσα επιχείρηση, χωρίς να είναι σε θέση να αντιληφθεί την ενδεχομένως παράνομη δράση των αρχικών προμηθευτών αυτής.
- ✓ **Έλλειψη ακροάσεως.** Δεν ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις του προσφεύγοντος και δεν αιτιολογήθηκε η άρνησή τους. Ουδέποτε της δόθηκε η δυνατότητα να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής διοίκησης.
- ✓ **Ακυρωτέες οι καθ' ων πράξεις, λόγω μη εφαρμογής της αρχής της επιεικέστερης διάταξης,** καθώς με την ψήφιση του νόμου 4337/2015, καταργήθηκαν τα πρόστιμα για την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- ✓ **Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων έχει υποπέσει στην παραγραφή.** Οι διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής που θεσπίστηκαν με μια σειρά νόμων (Ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4141/2013, 4337/2015) αφορούν αποκλειστικά τα έτη των οποίων το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται πρωτογενώς και όχι προηγούμενα έτη, για τα οποία ήδη είχε δοθεί παράταση με προγενέστερους νόμους.
- ✓ **Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, λόγω καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68§2 Ν. 2238/94, σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.** Το πληροφοριακό δελτίο τουΘεσσαλονίκης και η σχετική έκθεση ελέγχου, δεν μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς πρόκειται για στοιχεία τα οποία ήταν ήδη γνωστά στις φορολογικές αρχές και για τα οποία είχαν ήδη εκδοθεί διάφορες εκθέσεις ελέγχου της διοίκησης
- ✓ **Ο προσφεύγων έχει περαιώσει οριστικά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους,** είχε δικαίωμα καταστροφής των βιβλίων της και ως εκ τούτου η φορολογική διοίκηση δεν δύναται να επανέλθει επιβάλλοντας εκ νέου φόρους και πρόστιμα. Βάλλεται ευθέως η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης.
- ✓ **Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων της εταιρείας του και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος της για τις ελεγχόμενες χρήσεις.** Μη νόμιμος ο υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος και οφειλόμενου Φ.Π.Α. χωρίς να ληφθούν υπόψιν τα επίδικα τιμολόγια που αφενός αφορούν δαπάνες του και μειώνουν το φορολογητέο εισόδημα, αφετέρου περιέχουν Φ.Π.Α. που κατέβαλε και δε λήφθηκε υπόψιν.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων- καλοπιστίας του λήπτη.

- **Επειδή,** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».
 - **Επειδή,** στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
- Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του

Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

- **Επειδή**, στο άρθρο **64** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. **17** του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.
- **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 έκδοση 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).
- **Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).
- **Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. (<https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων>).

- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 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**, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).
- **Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

- **Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, 5339/1995).
- **Επειδή**, το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ.**2016 τελεσίδικη απόφαση**, με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναιρετέα, θέτοντας επί της εν λόγω απόφασης την από υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου τουΘεσσαλονίκης έως και τη χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει την ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις. **Παραμένει όμως σε ισχύ και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της για τις επόμενες χρήσεις και εν προκειμένω για τις κρινόμενες χρήσεις 2003, 2004 και 2005.**

Ειδικότερα επειδή το ανωτέρω δικαστήριο εξέτασε και αποφάνθηκε ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων της ανωτέρω επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο/2001-...../2002, παραπέμποντας την εξέταση των λοιπών υπό κρίση χρήσεων 2003-2006 σε άλλη δικάσιμο, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων συνάφειας (ως προς τις προμηθεύτριες της «» εταιρίες). Αναφορικά με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις της κατά την περίοδο/2001-...../2002, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ήταν φορολογικά υπαρκτές.

Συγκεκριμένα η υπ' αρ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης στο σκεπτικό της αναφέρει: Οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις και ήταν, κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, φορολογικώς υπαρκτές επιχειρήσεις, αφού είχαν δηλώσει την έναρξη των εργασιών τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και είχαν θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, ενώ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από αυτές έφεραν νόμιμη θεώρηση και όλα γενικά τα απαιτούμενα για την εξωτερική εγκυρότητά τους στοιχεία, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την φορολογική αρχή. Επίσης, το γεγονός ότι δεν ανευρέθηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις τους και δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις του ελέγχου, όπως και το ότι οι εκπρόσωποι-διαχειριστές τους προμηθεύονταν εμπορεύματα από επιχειρήσεις που εμπλέκονταν σε κύκλωμα εικονικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή συμμετείχαν σε τέτοιες επιχειρήσεις, δεν συνεπάγεται, καθ' αυτό, παντελή άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο. Περαιτέρω, οι προμήθειες της σε γίνονταν από

περισσότερες επιχειρήσεις και όπως δεν αμφισβητείται από την φορολογική αρχή, η αξία των τιμολογίων εξοφλούνταν από αυτήν με διαφανείς τρόπους. Τα επίμαχα τιμολόγια – δελτία αποστολής αφορούσαν μικρές ποσότητες από ελάχιστα γραμμάρια όσον αφορά τον έως λίγα κιλά όσον αφορά τον και μπορούσαν να μεταφερθούν χωρίς φορτηγά παρίσταται εύλογο να μεταφέρονταν τα εμπορεύματα σε μικροδέματα. Η φορολογική αρχή δεν πραγματοποίησε, όπως όφειλε, εμπεριστατωμένο έλεγχο περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, βάσει πραγματικών περιστατικών, που σχετίζονται άμεσα όχι μόνο με τις εκδότριες επιχειρήσεις, αλλά και με τη λήπτρια (.....) προκειμένου να διαπιστωθεί με συγκεκριμένα στοιχεία και ενδεδωγμένους διασταυρωτικούς ελέγχους, αν αυτή κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο (...../2001-.....2002) ήταν ή όχι συναλλακτικώς υπαρκτή και οργανωμένη επιχείρηση, έχουσα την κατάλληλη υποδομή και πελατεία, ώστε να δύναται να διενεργήσει τις παραπάνω συναλλαγές, με δεδομένο μάλιστα ότι η φορολογική αρχή χαρακτηρίζει το σύνολο σχεδόν της συναλλακτικής της δράσης ως ανύπαρκτη και εικονική. Έτσι, η φορολογική αρχή χωρίς συγκεκριμένα στοιχεία που να τεκμηριώνουν την κρίση της, απέδωσε στην επιχείρησησυμμετοχή στο κύκλωμα της οργανωμένης απάτης στο Φ.Π.Α. και πρόθεση συγκάλυψης των εμπλεκόμενων σε αυτό επιχειρήσεων με απώτερο σκοπό τη μείωση ή την αποφυγή της καταβολής του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο. Όμως αφενός μεν από κανένα στοιχείο προερχόμενο από αρμόδια δικαστική ή άλλη δημόσια αρχή δεν αποδεικνύεται η συμμετοχή της στο παραπάνω κύκλωμα, αφετέρου όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο και αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. η καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της όλες τις συναλλαγές της, ήτοι τις αγορές και πωλήσεις της, τις οποίες συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, καθώς και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και κατέβαλε τους αντίστοιχους φόρους, συνεπώς δεν διαφαίνεται γι' αυτήν κίνητρο αποφυγής των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Περαιτέρω σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Θεσσαλονίκης διενεργήθηκαν εντός της χώρας πωλήσεις με λαθραία προέλευση, η οποία δεν προκύπτει ότι διαλευκάνθηκε από τις αρχές. Εξαιτίας της περιορισμένης έρευνας που έλαβε χώρα ως προς το θέμα αυτό και παρότι κατονομάζονται από τους διενεργηθέντες ελέγχους συγκεκριμένες προμηθεύτριες επιχειρήσεις, ως συμμετέχουσες στο ως άνω κύκλωμα, της λαθραίας διακίνησης μεταξύ των οποίων και οι προμηθεύτριες της, εξήχθησαν αντιφατικά συμπεράσματα από τις φορολογικές αρχές σχετικά με το είδος της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για τις πωλήσεις σε μεσολαβούντες με τους Έτσι, η φορολογική αρχή χαρακτήρισε τα τιμολόγια που έλαβε η από εμπλεκόμενους στο ως άνω κύκλωμα προμηθευτές ως εικονικά, εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε αντίθεση με άλλη φορολογική αρχή που δέχθηκε για τους ίδιους προμηθευτές εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η κρίση όμως της φορολογικής αρχής περί ανυπαρξίας των συναλλαγών της και της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι συμπερασματική διότι δε στηρίζεται σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η είχε ουσιαστική ή κατά φαινόμενο μόνο εμπορική

δραστηριότητα. Επίσης, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι καταβολές όλων των χρηματικών ποσών που διενεργήθηκαν τόσο εκ μέρους της προς τους προμηθευτές της, όσο και εκ μέρους των πελατών της προς αυτήν ήταν εικονικές.

Κατόπιν όλων αυτών το δικαστήριο έκρινε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταξύ της και των τριών προαναφερόμενων προμηθευτών της, όσο και μεταξύ αυτής και των πελατών της, όπως αυτές περιγράφονται στα τιμολόγια και συνεπώς δε στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες σε βάρος της παραβάσεις της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- **Επειδή**, την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων αποτελούν οι συνταχθείσες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκθέσεις ελέγχου, το πόρισμα των οποίων συναρτάται άμεσα του πορίσματος της συνταχθείσας από το Θεσσαλονίκης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «». **Η στοιχειοθέτηση, ωστόσο, της εικονικότητας των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την προμηθεύτρια της προσφεύγουσας «» στην ανωτέρω σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του καταρρίπτεται από την προαναφερόμενη/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (για τις χρήσεις 2001 και 2002) και συγχρόνως καταρρίπτεται και η αιτιολογική βάση των από εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις χρήσεις 2001 και 2002. Αντιθέτως, για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 η έκθεση ελέγχου του Θεσσαλονίκης παραμένει σε ισχύ και συνεχίζει να παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της, αποτελώντας αιτιολογική θεμελίωση των έτερων προσβαλλόμενων πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος.**
- **Επειδή**, όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, η φορολογική αρχή φέρει καταρχήν το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών και προς τούτου αρκεί η απόδειξη ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Εν προκειμένω, η προμηθεύτρια επιχείρηση «», όπως προκύπτει τόσο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Θεσσαλονίκης, όσο και από τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν (ένορκες βεβαιώσεις, έγγραφο της συντεχνίας κ.α.) φέρεται να ήταν υπαρκτή επιχείρηση, η οποία ανταποκρινόταν στις φορολογικές της υποχρεώσεις και στις κλήσεις της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο όποτε αυτό απαιτούνταν. Συγκεκριμένα η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρει: «Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. για τις ελεγχόμενες χρήσεις, εκτός του βιβλίου Απογραφών κατά τις χρήσεις 2005 και 2006..... Από τον έλεγχο στην επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές που εμφανίζει με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους..... Όσον αφορά τις πωλήσεις, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα Τιμολόγια, πουλά χονδρικώς σε εργαστήρια κυρίως στην περιοχή της Θεσσαλονίκης,, σύρμα και ακατέργαστο μετρητοίς και επί πιστώσει. Τα επί πιστώσει Τιμολόγια - Δελτία αποστολής εξοφλούνται με επιταγές ή μετρητά με τα αντίστοιχα Γραμμάτια είσπραξης. Τόπος φόρτωσης στα Τιμολόγια - Δελτία αποστολής αναφέρεται η έδρα

της ελεγχόμενης και οι ποσότητες που αφορούν μπορούν να μεταφερθούν χωρίς φορτηγά, μια και αφορούν ποσότητες από ελάχιστα γραμμάρια (..... έως και λίγα κιλό (.....)» Οι εμφανιζόμενες πωλήσεις είναι μεγαλύτερες σε αξία από τις εμφανιζόμενες αγορές και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους».

Επιπρόσθετα, από τη βεβαίωση του Σωματίου Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η εταιρία ήταν μια νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Σωματίου. Τέλος, δεκαπέντε υπάλληλοι και πρόσωπα σχετιζόμενα με τον χώρο των σε ένορκη βεβαίωση δήλωσαν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά και ότι τα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.

- **Επειδή,** κατόπιν όλων των ανωτέρω, από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν συνάγεται **πλήρης και βέβαια πεποίθηση** ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ., υπάρχει **πλημμελής αιτιολογία , με αποτέλεσμα αυτή να καθίσταται ακυρωτέα εκ του λόγου αυτού.**
- **Επειδή,** δια της παρούσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται **βάσιμος και αποδεκτός, αναφορικά με τις χρήσεις 2001 και 2002.**

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης ουσιαστικής ακροάσεως των απόψεων του προσφεύγοντος από την ελεγκτική αρχή.

- **Επειδή,** στο άρθρο 28 του Ν. 4174/13 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζεται η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθεί η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων του εκάστοτε ελέγχου. Συγκεκριμένα, στη παράγραφο 1 αναφέρονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Σύμφωνα, επίσης, με το άρθρο 62 §1 του ίδιου νόμου: Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

- **Επειδή,** στην υπό κρίση υπόθεση τηρήθηκε ορθώς η ανωτέρω διαδικασία γνωστοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, στις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. /2016 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις. Κατόπιν, ο προσφεύγων με το υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημά του εξέθεσε αναλυτικά τις απόψεις του, προσκομίζοντας μια σειρά από έγγραφα, που ενίσχυαν του ισχυρισμούς του. Η φορολογική αρχή στη συνέχεια αξιοποιώντας το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων, τροποποίησε την αρχική κρίση της περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, μετατρέποντάς την σε εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αποδεχόμενη με τον τρόπο αυτό ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές αλλά ότι έχουν πραγματοποιηθεί με άλλον αντισυμβαλλόμενο. Επιπλέον, στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρεται αναλυτικά και στους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, οι οποίοι εκτέθηκαν στα πλαίσια της διαδικασίας έκδοσης των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρώσεως των πράξεων επιβολής προστίμου, λόγω μη εφαρμογής της αρχής της επιεικέστερης διάταξης του ν. 4337/2015

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. δ' και ε' 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: **δ)** Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. **ε)** Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.»
- **Επειδή,** η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε τα πρόστιμα που επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. δ' και ε' του ν. 4337/2015, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των προστίμων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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». Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του

φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α., ορίζεται ότι: «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.». Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «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.»

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ρητά ορίζεται ότι «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε 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**, σύμφωνα με το **δεύτερο** άρθρο του **Ν. 4098/2012** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **22** του **ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου

και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή.....

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **87§1** του **N.4316/2014** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **22** του **v.4337/2015**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§3** του **v.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους. Ο έλεγχος στον προσφεύγοντα πραγματοποιήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (...../.....-2011 έγγραφο του Θεσσαλονίκης) τα οποία περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας. Περαιτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου εξέδωσε την υπ' αρ./.....2013 εντολή ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος, η οποία εκκρεμούσε στις 31/12/2013, δίνοντας

παράταση στην παραγραφή των υποθέσεων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους έως τις 31/12/2016.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68§2 Ν. 2238/94, σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης λόγω περαιώσεως των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

- **Επειδή**, στο άρθρο 5§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α) β) γ) δ) ε) στ) ζ) η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, **με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000.**
Σύμφωνα δε, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ)».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ**, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.
- **Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ.-/.....-2011 έγγραφο του

....Θεσσαλονίκης αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των περαιωμένων χρήσεων 2001-2005. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης, λόγω περαίωσης και ανυπαρξίας νέων συμπληρωματικών στοιχείων κρίνεται παντελώς αβάσιμος.

- **Επειδή**, όσον αφορά τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες, καθώς παραβιάζουν ευθέως την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικουμένου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικουμένου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώθηκε η Διοίκηση να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Ως προς τη μη νόμιμη απόρριψη των βιβλίων της εταιρείας του και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. ... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».
- **Επειδή**, εν προκειμένω οι αγορές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «.....» αντιπροσωπεύουν ποσοστό, % και% επί των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τα άρθρα 30§1,2 & 32§1,2 του Ν. 2238/94, σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα εν λόγω άρθρα.

- **Επειδή**, η λήψη των ανωτέρων εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ορθά κρίθηκαν τα βιβλία της προσφεύγουσας ανεπαρκή και η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη σύννομου εξωλογιστικού προσδιορισμού απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.
- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 § 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

ΤΗΝ ΕΝ ΜΕΡΕΙ ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2002**

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€
---------------------------	-------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2003**

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€
---------------------------	-------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2004**

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€
---------------------------	-------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2005**

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€
---------------------------	-------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€
---------------------------	-------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2001

Πρόστιμο	0,00€
----------	-------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2002

Πρόστιμο	0,00€
----------	-------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2003

Πρόστιμο	1.457,16€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2004

Πρόστιμο	1.450,74€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2005

Πρόστιμο	2.154,99€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2001

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€
---------------------------	-------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2002

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€
---------------------------	-------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2003

Σύνολο φόρου για καταβολή	1.068,58€
---------------------------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004

Σύνολο φόρου για καταβολή	1.063,88€
---------------------------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2005

Σύνολο φόρου για καταβολή	1.580,33€
---------------------------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 2001

Πρόστιμο	0,00€
----------	-------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 2002

Πρόστιμο	0,00€
----------	-------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 2003

Πρόστιμο	269,85€
----------	---------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 2004

Πρόστιμο	268,65€
----------	---------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 2005

Πρόστιμο	383,65€
----------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).