



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 28/07/2016

Αριθμός απόφασης: 895

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 π.δ. 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 01/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ:....., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ΤΚ:....., κατά τα

α). της με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003,

β) της με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004,

γ) της με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 και

δ) της με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007,

του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) την με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003,

β) την με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004,

γ) την με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 και

δ) την με αριθμ...../...../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007,

του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων αυτής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 21-6-2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας, καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα παραβάσεις του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) για λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία του, **έξι (6) εικονικών** φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ), κατά **την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών στο σύνολό τους**, εκδόσεως του Γ.Σ. «.....», με ΑΦΜ:.....

Ειδικότερα:

- στη χρήση 2005 το Νο/25-11-2005 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 7.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%
- στη χρήση 2006 το Νο/05-09-2006 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 12.500,00€ πλέον ΦΠΑ 19%
- στη χρήση 2007 το Νο/12-06-2007 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%
- στη χρήση 2008 το Νο/10-05-2008 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%
- στη χρήση 2008 το Νο/08-07-2008 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19% και
- στη χρήση 2009 το Νο/10-06-2009 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%.

Με την από 16/12/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας, καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα παραβάσεις του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) για αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία του, **οκτώ (8) μερικώς εικονικών** φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ), **χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας**, εκδόσεως του Γ.Σ. «.....», με ΑΦΜ:.....

Ειδικότερα :

- στη χρήση 2002 το Νο/23-12-2002 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 13.000,00€ πλέον ΦΠΑ 18%
- στη χρήση 2003 το Νο/18-12-2003 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 14.500,00€ πλέον ΦΠΑ 19%
- στη χρήση 2005 το Νο/30-12-2005 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%
- στη χρήση 2006 το Νο .../19-12-2006 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%
- στη χρήση 2007 το Νο/10-12-2007 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%

- στη χρήση 2008 το Νο/29-12-2008 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 8.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%

- στη χρήση 2009 το Νο/30-03-2009 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19% και

- στη χρήση 2009 το Νο/25-06-2009 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19%.

Η προσφεύγουσα περαίωσε, τη χρήση 2002 αποδεχόμενη το/1 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν 3259/2004 της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, τις χρήσεις 2003 έως και 2006 αποδεχόμενη το/1 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν 3697/2008 της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τις χρήσεις 2007 έως και 2009 αποδεχόμενη το αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν 3888/2010 της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης. Οι ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις ΚΒΣ, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του Ν 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ.3 του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό εκδόθηκε η με αριθμ./27-12-2013 εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος των χρήσεων 2001-2009, με αντικείμενο την αξιοποίηση μόνο των νέων αυτών στοιχείων. Δεδομένου ότι για τις περαιωμένες χρήσεις 2001 και 2004 δεν υφίστανται νέα στοιχεία για την έκδοση συμπληρωματικών πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 του Ν.2238/94, από τον έλεγχο αξιοποιήθηκαν τα νέα στοιχεία που αφορούν τις χρήσεις 2002, 2003, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009. Συνεπεία του ελέγχου ήταν η σύνταξη της **από 29-01-2016 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης η οποία έκρινε ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, για κάθε ελεγχόμενη χρήση, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 2238/1994, κάνοντας αποδεκτά τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, για τη φορολογία των χρήσεων 01-01-2002 έως 31-12-2006, χωρίς προσαύξηση, δεδομένου ότι τα ληφθέντα και καταχωρηθέντα στα βιβλία εικονικά και μερικώς εικονικά στοιχεία αφορούν δαπάνες της επιχείρησης και δεν επηρεάζουν τα ακαθάριστα έσοδα (ΣΤΕ 255/88). Ειδικότερα:

α) Εκδόθηκε η με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 4.693,81€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.632,57€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 10.326,38€.

β) Εκδόθηκε η με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 4.898,01€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.877,61€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 10.775,62€.

γ) Εκδόθηκε η με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα

επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 4.928,51€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.914,21€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 10.842,72€.

δ) Εκδόθηκε η με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 5.740,93€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 6.889,12€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 12.630,05€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι

1)Οι παραδοχές του ελέγχου σχετικά με την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, είναι νομικά πλημμελείς και ουσιαστικά εσφαλμένες.

2)Η καθαρή αξία των επίμαχων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών είναι στις κατώτερες αναγραφόμενες τιμές διαφημιστικής προβολής που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος και κατά συνέπεια δε στοιχειοθετείται η εικονικότητα των ανωτέρω επίμαχων συναλλαγών.

3)Σε ανάλογη περίπτωση λήψης από τον προσφεύγοντα, φορολογικού στοιχείου που αφορά παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, καθαρής αξίας 10.000,00€ από το αθλητικό σωματείο "....." για το έτος 2004, ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε αναγνώρισε την ανωτέρω συναλλαγή ως πραγματική στο σύνολό της. Επομένως, κατά τον προσφεύγοντα, καταρρίπτεται το συμπέρασμα περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

4)Αναφορικά με το αποδιδόμενο αδίκημα των εικονικών συναλλαγών με το αθλητικό σωματείο «.....», παραπέμφθηκε σε ποινική δίκη και αθώθηκε με την ομοφωνία των δικαστών δυνάμει της υπ'αριθμ./2013 αμετάκλητης απόφασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης.

5)Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής.

6)Πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 η οποία δύναται να έχει αναδρομική ισχύ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι *“ Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. ”*

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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται..... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι σχετικές κρίσεις του ελέγχου είναι εσφαλμένες και δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα των κρινόμενων παραστατικών, αντιπαραθέτουμε ότι στην προκειμένη περίπτωση, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης εξέδωσε την από 29-1-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις με βάση τόσο την από 21-6-2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας, όσο και την από 16/12/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας. Οι ως άνω έλεγχοι για τον προσφεύγοντα διενεργήθηκαν αφού προηγουμένως είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος στις εκδότριες επιχειρήσεις ήτοι στο αθλητικό σωματείο «.....» και στον «.....». Βασιζόμενοι δε στις διασταυρώσεις και στις πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε τόσο στο ανωτέρω αθλητικό σωματείο όσο και στον γυμναστικό σύλλογο, διαπίστωσαν ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία **έξι (6) εικονικά** φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ), **κατά την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών στο σύνολό τους**, εκδόσεως του Γ.Σ. «.....», **με ΑΦΜ:.....** και **οκτώ (8) μερικώς εικονικά** φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ), **χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας**, εκδόσεως του Γ.Σ. «.....», **με ΑΦΜ:.....**

Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν τεκμηριώνουν και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των επίμαχων στοιχείων ως εικονικών και ως μερικώς εικονικών ως προς την αξία.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του πδ 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 την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 *“ Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)....., β)....., γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ).....*

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 *“Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α)....., β).....*

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α)....., β)....., 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.”

Ορθά επομένως ο έλεγχος έκρινε ως ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα για κάθε ελεγχόμενη χρήση, προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 2238/1994 προσθέτοντας ως λογιστική διαφορά την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η καθαρή αξία των επίμαχων τιμολογίων είναι στις κατώτερες αναγραφόμενες τιμές διαφημιστικής προβολής που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος και κατά συνέπεια δε στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αυτός είναι αβάσιμος διότι, στη σελίδα της από 12-12-2013 έκθεσης ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του ΣΔΟΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 29-1-2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης, αναφέρεται ότι «.....από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος Γ.Σ. εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή να εκπέσει από τα έσοδά της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο

ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών από τις φορολογητέες εκροές.....».

Επιπλέον, στη σελίδα της από 21-6-2011 έκθεσης ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του ΣΔΟΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 29-1-2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, αναφέρεται ότι «Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος μέχρι σήμερα, όπως οι ανύπαρκτες, όπως αποδεικνύεται παραπάνω διαφημιστικές υπηρεσίες που παρείχε ο σύλλογος, η υπερτιμολόγηση αυτών των υπηρεσιών, ο τρόπος εξόφλησης των εκδοθέντων από το σύλλογο Τ.Π.Υ., η μη τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων σε πάρα πολλές περιπτώσεις, η μη ύπαρξη φορολογικών στοιχείων δαπανών για κατασκευή διαφημιστικών πινακίδων, η μη τηλεοπτική μετάδοση των αγώνων των ομάδων του συλλόγου, η μη απόδοση από το σύλλογο του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα έσοδα από διαφημίσεις και η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, προκύπτει ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος και πρόεδρος του συλλόγου κ. εξέδωσε κατά συρροή εικονικά Τ.Π.Υ., κατά την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών, όπως αναφέρουν οι διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν 2523/1997 όπως ισχύει σήμερα».

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε ανάλογη περίπτωση λήψης από τον προσφεύγοντα φορολογικού στοιχείου που αφορούσε παροχή υπηρεσιών διαφήμισης καθαρής αξίας 10.000,00€ από το αθλητικό σωματείο "....." για το έτος 2004, ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε αναγνώρισε την ανωτέρω συναλλαγή ως πραγματική στο σύνολό της και συνεπώς καταρρίπτεται το συμπέρασμα περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σελίδα ... της από 21-6-2011 έκθεσης ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του ΣΔΟΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 29-1-2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι ο έλεγχος, αφού πραγματοποίησε όλες τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, με αποδεικτικά στοιχεία-υλικό που είχε στη διάθεσή του από άλλες ελεγχόμενες επιχειρήσεις-λήπτες ΤΠΥ έκδοσης του Γ.Σ. «.....» αλλά και από αυτά που προσκόμισε ο προσφεύγων, διαπίστωσε ότι κατά τη διάρκεια τριών (3) αγώνων το 2004, υπήρχε στηριγμένη στο δάπεδο και πίσω από ένα καλάθι, πινακίδα στην οποία αναγραφόταν η επιγραφή ".....".

Επειδή, ο έλεγχος έκανε αποδεκτό ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή και παρασχέθηκε η υπηρεσία που αναγράφεται στο Τ.Π.Υ. Νο/01-10-2004 και αναγνωρίζεται η καθαρή αξία των 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 18% (παρά το γεγονός ότι συγκριτικά με τον τιμοκατάλογο της Κ.Α.Ε. το ποσό αυτό κρίνεται υπερβολικό) δεδομένου ότι παρασχέθηκαν τα απαραίτητα αποδεικτικά από τα οποία διαπιστώθηκε η ύπαρξη της διαφημιστικής πινακίδας στο δάπεδο του γηπέδου κατά τη διάρκεια αγώνων.

Επειδή, περαιτέρω, από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος αλλά και από αυτά που προσκόμισε ο προσφεύγων, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών σχετικά με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη.

Επειδή, η συνταγματικότητα της ως άνω διάταξης έχει ήδη κριθεί με την υπ'αριθμ.2067/2011 απόφαση του ΣτΕ. Σύμφωνα με αυτήν το διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα ποινική απόφαση. Το ποινικό δικαστήριο, προκειμένου να καταλήξει σε καταδικαστική απόφαση, πρέπει να είναι απολύτως σίγουρο για την ενοχή του δράστη, ενώ προκειμένου να καταλήξει σε αθωωτική απόφαση δεν απαιτείται κατ'ανάγκην να έχει τον αυτό βαθμό βεβαιότητας, εφόσον μπορεί μεν να αθωώσει κάποιον γιατί πείστηκε ότι είναι αθώος, μπορεί όμως να τον αθωώσει ελλείψει σχετικών αποδείξεων. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογεί τη ρύθμιση του άρθρου 5 παρ.2 του Κ.Δ.Δ. υπό την έννοια ότι, κατά το μέρος που η σχετική διάταξη δεν αναφέρεται και σε αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις λόγω ελλείψεως αποδεικτικών στοιχείων, αυτή δεν αντίκειται στην απορρέουσα από το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ.1 και 20 παρ.1) αρχή της ισότητας των διαδίκων. Κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, πολλώ μάλλον η φορολογική διοίκηση κατά το στάδιο της επιβολής προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεν δεσμεύονται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου (σχετ. 2168/2003 ΣτΕ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ./2013 επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα αθωωτική απόφαση του ... Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης δεν δεσμεύει το διοικητικό δικαστήριο, καθώς μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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, Λογιστής 1995, σ. 900 , Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία

συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου, όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση, με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Ειδικότερα, ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται πλήρως από τις εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου τόσο στο γυμναστικό σύλλογο «.....» όσο και στο «.....». Περαιτέρω ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, αυτά αναφέρονται αναλυτικά στην από 21-6-2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας, όσο και στην από 16/12/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της από 29-1-2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο γυμναστικός σύλλογος «.....» και ο Γ.Σ. προς τον προσφεύγοντα, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στις συνταχθείσες για τον προσφεύγοντα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, από τις οποίες τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη ο οποίος μόνο καλόπιστα δεν ενήργησε καθ' όλη την διάρκεια των συναλλαγών του με τους ως άνω γυμναστικούς συλλόγους. Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα των ελέγχων όπως αυτά καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου με τις οποίες στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της

φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, ειδικά για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τον «.....», πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 η οποία δύναται να έχει αναδρομική ισχύ.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Νν 4174/2013 *“Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.”*

Επειδή, στη σελίδα ... της από 12-12-2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης, αναγράφεται ότι «.... Τα κρινόμενα Τ.Π.Υ. έκδοσης Γ.Σ. «.....» που αφορούν την παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, είναι εικονικά καθόσον δεν απεικονίζουν την πραγματική αξία της συναλλαγής».

Επειδή, στο κεφάλαιο «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», στη σελίδα ... της από 12-12-2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης, αναγράφεται ότι «.....αναγνωρίζεται ότι έγινε διαφημιστική προβολή της ατομικής επιχείρησης του μέσω του Γ.Σ. “.....” με ποσό όμως υποδεέστερο του τιμολογηθέντος, χωρίς ωστόσο να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η πραγματική αξία της ληφθείσης παροχής υπηρεσίας»

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από το Γ.Σ., χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής και όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 01-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **του** του, με ΑΦΜ:....., κατά

α) της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003,

β) της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004,

γ) της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 και

δ) της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007,

του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Βάσει της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003:10.326,38€

2)Βάσει της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004:10.775,62€

3)Βάσει της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006:10.842,72€

4)Βάσει της με αριθμ...../.../29-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007:12.630,05€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).