



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

Θεσσαλονίκη 27/5/2016

Αριθμός απόφασης: 563

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333256  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

### **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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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 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. Την από 28/1/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., με έδρα τη Θεσσαλονίκη, στην οδό ....., ως καθολικής διαδόχου της ατομικής επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., κατά της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2003, της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2004, της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005, της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006, της με αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2003, της με αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 200....., της με αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2005, της με αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2003, την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2004, την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005, την με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006, την με αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2003, την με αρ. .... πράξη επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2004, την με

αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2005, της με αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/1/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ως καθολικής διαδόχου της ατομικής επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εξωλογιστικά, φόρος αξίας 170.623,35 €, λόγω ανεπάρκειας των βιβλίων της.
2. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εξωλογιστικά, φόρος αξίας 152.631,91 €, λόγω ανεπάρκειας των βιβλίων της.
3. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εξωλογιστικά, φόρος αξίας 133.543,85 €, λόγω ανεπάρκειας των βιβλίων της.
4. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εξωλογιστικά, φόρος αξίας 176.103,93 €, λόγω ανεπάρκειας των βιβλίων της.
5. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2003 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος αξίας 28.512,00 €.
6. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος αξίας 39.600,00 €.
7. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος

της προσφεύγουσας φόρος αξίας 30.096,00 €.

8. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος αξίας 45.144,00 €.
9. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2003 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό 38.880,00 €.
10. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό 54.000,00 €.
11. Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό 41.040,00 €.
12. Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό 61.560,00 €.

Κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με την με αρ.πρωτ. ΕΜΠ .....πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. Μακεδονίας και την με αρ. πρωτ. .... έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ατομική επιχείρηση του ..... για τις χρήσεις 2003 έως 2006, ως προς την φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς όπως προέκυψε από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, η ανωτέρω ατομική επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.000,00€ στη χρήση 2003, έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00€ στη χρήση 2004, έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.000,00€ στη χρήση 2005, εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 108.000,00€ στη χρήση 2006 και έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.000,00€ στη χρήση 2007, τα οποία εξέδωσε ο ..... και τα οποία χαρακτηρίστηκαν μερικώς εικονικά, απροσδιορίστου εικονικής

αξίας. Για τις εν λόγω παραβάσεις εκδόθηκαν οι με αρ. ...., ..... και ..... πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2003-2006 αντίστοιχα, για τις οποίες επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4174/2013 και Ν.4254/2014, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν. Σημειώνεται, ότι για τη χρήση 2007 εκδόθηκε η με αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου, παράλληλα με το με αρ. .... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τη χρήση 2007, τα οποία αποδέχθηκε η προσφεύγουσα και επομένως η χρήση αυτή θεωρείται περαιωμένη.

Η προσφεύγουσα, ως καθολική διάδοχος της ατομικής επιχείρησης του ....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων – Γενική τεκμηρίωση.
2. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας διότι: α) Πραγματική αξία της διαφημιστικής προβολής στον ερασιτέχνη αθλητικό σύλλογο ..... β) Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και το πρώτον βεβαίωση φόρων για παρελθούσες χρήσεις χωρίς να διενεργηθεί κανένας ουσιαστικός έλεγχος στην επιχείρηση. γ) Δεν ελήφθη υπόψη η απολύτως μηδενική παραβατικότητα της εταιρίας κατά το παρελθόν καθώς και η επάρκεια και ακρίβεια των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων μετά τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου.
3. Διενέργεια φορολογικού επανελέγχου σε χρήσεις, για τις οποίες η επιχείρηση είχε εκ του νόμου τη δυνατότητα να καταστρέψει τα τηρηθέντα από εκείνη βιβλία και στοιχεία.
4. Παραγραφή του δικαιώματος επιβολής φόρου. Μη σύννομη η συνεχής παράταση της προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο.
5. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σχετικής με την πρόσκληση επίδειξης βιβλίων και στοιχείων, πριν την διενέργεια επανελέγχου.
6. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σχετικής με την κοινοποίηση των εκδοθέντων εντολών για τη διενέργεια ελέγχου.
7. Παραβίαση των άρθρων 30, 32 του Ν. 2238/1994, καθώς και του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., λόγω μη νόμιμης κρίσης περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού.
8. Αιτείται να κληθεί σε ακρόαση μετά του πληρεξούσιου δικηγόρου της.

#### Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφυγής

**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,** η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από ..... Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας για την προσφεύγουσα, τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον ..... για τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.208 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ στον ..... για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.166 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου στις τράπεζες ΕΘΝΙΚΗ, ΓΕΝΙΚΗ, ΑΓΡΟΤΙΚΗ, ΕΜΠΟΡΙΚΗ, ALPHA προκύπτει πως σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν ταυτόχρονα οι ισόποσες καταθέσεις και αναλήψεις, στα ίδια καταστήματα, δίχως την αναγραφή της σύνθεσης των χαρτονομισμάτων πάνω στα παραστατικά από τους ταμίες (συμψηφιστικές εγγραφές) ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως ΕΥΡΩ 300.000,00 με μετρητά για λογαριασμό πελατών του σωματείου από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του ....., τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του σωματείου.
- Οι ταμίες των καταστημάτων της Ε.Τ.Ε., της Γενικής και της Εμπορικής τράπεζας οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του

σωματείου, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή του ..... και κυρίως ο κ. ....

- Ο ....., εκ των εξουσιοδοτημένων από τον ..... ατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ ή ατόμων της διοίκησής του.
- Όλα τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τον ..... κατά τα έτη 2003-2006 σκοπίμως υπολείπονται ελάχιστα του ποσού των 15.000,00 € και εξοφλούνται με μετρητά, σε αντίθεση με την κοινή επιχειρηματική πρακτική για αυτού του ύψους τις χρηματικές συναλλαγές, προφανώς προς αποφυγή της υποχρέωσης να εξοφλούνται μέσω τραπεζής ή με δίγραμμες επιταγές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του Κ.Β.Σ που αφορούν σε φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 15.000,00 €.
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του αθλητικού σωματείου προέκυψε ότι, η προσφεύγουσα κατάβαλε τα ποσά 2.280,00 € με επιταγή σε λογαριασμό του σωματείου στη Γενική Τράπεζα και 2.280,00 € με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό του σωματείου στη Εθνική Τράπεζα. Τα ποσά αυτά η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν τα καταχώρησε στα βιβλία της καθόσον φρόντισε ώστε η εξόφληση των Τ.Π.Υ. που έλαβε από τον ..... να καλύπτεται από γραμμάτιο είσπραξης εκδόσεως του σωματείου.
- Η τιμολόγηση του ..... διαφέρει κατά πολύ για ομοειδείς διαφημίσεις στον ίδιο χώρο και με την ίδια ομάδα που κυμαίνεται από 829 € ανά μήνα έως 50.000,00 € ανά μήνα γεγονός που αποδεικνύει ότι η τιμολόγηση γινόταν χωρίς την εφαρμογή συγκεκριμένης λογικής, όμοιας και συναφούς τιμολογιακής πολιτικής, αλλά με οποιαδήποτε αξία εξυπηρετούσε τους σκοπούς των ληπτριών επιχειρήσεων, προκειμένου αυτές να μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος.
- Από την σύγκριση ομοειδών διαφημίσεων του ....., στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, με άλλους αθλητικούς συλλόγους, όπως οι επαγγελματικές ομάδες μπάσκετ και βόλεϊ του ..... που υπερτερούν σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του ..... (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα- έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα), προκύπτει ότι ο σύλλογος ..... τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενων συλλόγων χωρίς

αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.

**Επειδή**, η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές μερικώς εικονικές, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας και δεν αποτέλεσε αντικείμενο του παρόντος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και κατ' επέκταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Το γεγονός αυτό, της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2003 - 2006, λαμβάνεται υπόψη από τον παρόντα έλεγχο μόνο ως προς τις επιπτώσεις του στο κύρος των βιβλίων και στη συνέχεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Π.Δ. 186/92, των άρθρων 30§1,2 και 32§1,2 Ν. 2238/94, καθώς και των διατάξεων της παρ. 3 άρθρου 48 του Ν.2859/00.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο λόγο της προσφυγής

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Αναλόγως, στο άρθρο 49§3 του Ν.2859/00 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 οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»*. Για δε τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9§5 του Ν.2533/97, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση



άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Εν προκειμένω, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην από ..... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας κατόπιν ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του ....., κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος κατά τις υπό κρίση χρήσεις έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του .....

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Επειδή,** η προσφεύγουσα αποδέχτηκε τις με αρ. ...., ..... και ..... Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ...' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, που αφορούν στη παράβαση της λήψης των μερικώς εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από τον ....., μέσω του από 25/6/2015 αιτήματός της για επαναπροσδιορισμό των επιβληθέντων προστίμων στο 25% της αρχικής αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§ 2γ' περ.αα του Ν.4174/2013.

**Επειδή** από την πράξη αποδοχής και συμβιβασμού από μέρους της προσφεύγουσας των παραβάσεων του ΚΒΣ για λήψη εικονικών στοιχείων που καταλογίστηκαν σύμφωνα με την από 13/5/2015 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός περί πραγματικών συναλλαγών κρίνεται αβάσιμος. Άλλωστε η προσφεύγουσα, κατά το χρόνο διενέργειας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, διατηρούσε κάθε δικαίωμα προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας μας σε περίπτωση αμφισβήτησης των παραβάσεων που της καταλογίστηκαν.

**Επειδή,** στο άρθρο 9 παρ, 4 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι : «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού

*Σημειώματος.....». Κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν αίρεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επανέλεγχο των χρήσεων διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται : «... α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.*

*Β) Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51 παρ. 4 ν. 3323/55) το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται κατ' αρχήν, ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ 4843/-5/88) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 4843-5/88, 1425, 1426/2000).»*

**Επειδή**, εν προκειμένω, το αντικείμενο του επανελέγχου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης είναι η αξιοποίηση της συνταχθείσας από ..... έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Περ. Δ/σης ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας και Θράκης. Ο επανέλεγχος προκειμένου να διατυπώσει τη κρίση του για το κύρος των βιβλίων των χρήσεων 2003 έως 2006 δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις, τα αποτελέσματα της από ..... έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, τα ποσοστά που προκύπτουν από την σύγκριση της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων επί των ακαθαρίστων εσόδων, συνεκτιμώντας κάθε παλαιό και νέο στοιχείο που είχε στη διάθεσή του.

**Επειδή**, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της ασφάλειας του δικαίου 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 τον τέταρτο λόγο της προσφυγής

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

**Επειδή**, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «*φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.*».

**Επειδή**, αναφορικά με τις χρήσεις 2003 και 2004, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής προστίμου, τελών ή εισφορών παρατάθηκε με διαδοχικούς νόμους και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010, με το άρθρο 82 του Ν.3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το

δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

**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) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

**Επειδή** στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμ. ....2013 και .....2014 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, οι οποίες εκδόθηκαν σε συνέχεια της με αρ. ..../2011 εντολής ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, από τον οποίο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση από τον ..... είναι μερικώς εικονικά. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Εξάλλου, η δεκαετής παραγραφή για τις χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2006 εκπνέει στις 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016 και 31/12/2017 αντίστοιχα, καθώς ο χρόνος παραγραφής κάθε φορολογικής χρήσης ξεκινά από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, επομένως οποιοσδήποτε σχετικός ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

#### Ως προς τον πέμπτο και έκτο λόγο προσφυγής

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, κατόπιν της με αρ. πρωτ. .... πρόσκλησης για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του ....., υπέβαλε απαντητικό υπόμνημα με αρ. πρωτ. .... στο οποίο δήλωσε, μεταξύ άλλων, ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις τα βιβλία και στοιχεία έχουν μάλλον καταστραφεί, με συνέπεια να μην είναι ευχερώς διαθέσιμα, διότι καθώς περαίωσε με το Ν.3888/2010, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ..

**Επειδή**, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε, η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη, κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ., από την έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου. Όσον αφορά στη μη επίδοση της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2006, αναφέρουμε ότι πρόκειται για επανέλεγχο, οπότε η Δ.Ο.Υ. περιορίστηκε στα νέα συμπληρωματικά στοιχεία. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης των ανωτέρω είναι απορριπτός.

## Ως προς τον έβδομο λόγο προσφυγής

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «*Παρ.4. 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) .....ε).....ζ).....η).....θ) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. .... Παρ.7. 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.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. 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. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

**Επειδή**, όπως προκύπτει, για τις επανελεγχόμενες χρήσεις η επιχείρηση έλαβε Τ.Π.Υ. μερικώς εικονικά ως προς την αξία και επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

| ΧΡΗΣΗ | ΠΟΣΟΤΗΤΑ Τ.Π.Υ. | ΚΑΘΑΡΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ | ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΟΠΕΥΟΥΝ ΤΑ ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ |
|-------|-----------------|----------------------|------------------|--|
| 2003  | 8               | 72.000,00 €          | 1.681.392,59 €   | 4,28%  |
| 2004  | 11              | 100.000,00 €         | 1.714.058,55 €   | 5,83%  |
| 2005  | 6               | 72.000,00 €          | 1.282.206,23 €   | 5,62%  |
| 2006  | 9               | 108.000,00 €         | 1.881.849,44     | 5,74%  |

**Επειδή**, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από 2003 έως 2006 και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων που τηρήθηκαν για τις χρήσεις αυτές και δεν μπορούν να αποδοθούν σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

**Επειδή**, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικό ως προς την αξία (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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** με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία

αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

**Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ανωτέρω χρήσεων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι δεν έπρεπε να γίνει απόρριψη των βιβλίων και εξωλογιστικός προσδιορισμός καθόσον ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει καταργηθεί σε επόμενες χρήσεις συνεπώς θα πρέπει να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

**Επειδή**, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, **η διοίκηση**, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή**, από την ημέρα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν νέες φορολογικές διατάξεις που να ορίζουν ρητά για τις ελεγχόμενες χρήσεις ευμενέστερο τρόπο υπολογισμού των φορολογικών κυρώσεων για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, ο τρόπος υπολογισμού των φορολογικών κυρώσεων παραμένει αμετάβλητος.

Ως προς τον όγδοο λόγο της προσφυγής



**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ1002/2013 που εκδόθηκε για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.». Στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο ώστε να δύναται να κληθεί προς ακρόαση, επομένως το αίτημά της απορρίπτεται.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/1/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., ως καθολικής διαδόχου της ατομικής επιχείρησης ....., ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

#### **Φόρος Εισοδήματος**

##### **Οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003)**

|   |                   |
|---|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 77.556,07         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 93.067,28         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>170.623,35</b> |

##### **Οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004)**

|   |                   |
|---|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 69.378,14         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 83.253,77         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>152.631,91</b> |

**Οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005)**

|   |                   |
|---|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 60.701,75         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 72.842,10         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>133.543,85</b> |

**Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)**

|   |                   |
|---|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 80.047,24         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 96.056,69         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>176.103,93</b> |

**Φ.Π.Α.****Διαχειριστική περίοδος 1/1/2003 – 31/12/2003**

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου              | 12.960,00        |
| Πρόσθετος φόρος            | 15.552,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>28.512,00</b> |

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004**

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου              | 18.000,00        |
| Πρόσθετος φόρος            | 21.600,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>39.600,00</b> |

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

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου              | 13.680,00        |
| Πρόσθετος φόρος            | 16.416,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>30.096,00</b> |

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006**

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου              | 20.520,00        |
| Πρόσθετος φόρος            | 24.624,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>45.144,00</b> |

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97**

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2003 – 31/12/2003**

12.960,00 X 3 = 38.880,00 €

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004**

18.000,00 X 3 = 54.000,00 €

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

13.680,00 X 3 = 41.040,00 €

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006**

20.520,00 X 3 = 61.560,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).