



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

11/03/2016

Αριθμός απόφασης: 855

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 13/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-11-2015 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, ως πρώην διαχειριστή της εταιρείας '.....', ΑΦΜ, κατοίκου ΑΓ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά των υπ' αριθμ. : 1)/08-10-2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 2)/08-10-2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 3)/08-10-2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, 4)/08-10-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.... οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), 5) .../08-10-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), 6) .../08-10-2015 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 7) .../08-10-2015 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 8) .../08-10-2015 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 9) .../08-10-2015 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 10) .../08-10-2015 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 11) .../08-10-2015 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 12) .../08-10-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και 13) .../08-10-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: 1) .../08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 2) .../08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 3) .../08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, 4) .../08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), 5) .../08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), 6) .../08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 7) .../08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 8) .../08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 9) .../08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 10) .../08-10-2015 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 11) .../08-10-2015 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 12) .../08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και 13) .../08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 08/10/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 08/03/2016 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 13/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-11-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, ως πρώην διαχειριστή της εταιρείας '....., 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 τις υπ' αριθμ. :

1)/08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία "....." ΑΦΜ, πρόστιμο των άρθρων 5 §10β, 5§2α, 5§8 και 4 του Ν 2523/97 συνολικού ποσού 1.655,000,66 €, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2,5,9 και 29§3 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του Ν 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν: α) τη λήψη από την εταιρεία με την επωνυμία "....." ΑΦΜ, εξήντα πέντε (65) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 827.703,33 € και συγκεκριμένα δέκα επτά (17) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 198.535,00 €, είκοσι (20) Δ.Α-Τ. συνολικής καθαρής αξίας 261.776,33 €, είκοσι πέντε (25) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 365.389,00 €, εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 € και τριών (3) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 2.003,00 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου κάτω των 1.200,00 €, εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία "....." – ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2,5,9 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του Ν 2523/97,

β) την κατάθεση ανυπόγραφων οικονομικών καταστάσεων από λογιστή κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 29§3 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ.

2)/08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία "....." ΑΦΜ, πρόστιμο των άρθρων 5 §10β και 4 του Ν 2523/97 συνολικού ποσού 1.127.299,20 €, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2,5,9 και 29§3 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του Ν 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν:

α) τη λήψη από την εταιρεία με την επωνυμία "....." ΑΦΜ, σαράντα εννέα (49) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 563.199,60 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2,5,9 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του Ν 2523/97 ήτοι:

- δέκα (10) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 242.891,00 € εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία "....." – ΑΦΜ και συγκεκριμένα τριών (3) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 45.000,00 € και επτά (7) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 197.891,00 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 € και

- τριάντα εννέα (39) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 320.308,60 € εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία

“.....” – ΑΦΜ και συγκεκριμένα επτά (7) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 87.750,00 €, δέκα τεσσάρων (14) Δ.Α-Τ. συνολικής καθαρής αξίας 68.436,84 € και δέκα οκτώ (18) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 164.121,76 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 €.

β) την κατάθεση ανυπόγραφων οικονομικών καταστάσεων από λογιστή κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 29§3 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ.

3)/08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία “.....” ΑΦΜ, πρόστιμο του άρθρου 54 §2 περ. ε΄ του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περ. η΄ του ιδίου νόμου, ποσού 2.500,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν 4174/2013.

Η παράβαση αφορά την μη συνεργασία (μη επίδειξη των τηρουμένων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων) κατόπιν των υπ΄ αριθμ. πρωτ./19-05-2015,/19-05-2015 και/19-05-2015 προσκλήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση αυτών στον διενεργηθέντα έλεγχο (19/05/2015), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 3 § 1 του ν. 4337/2015.

4)/08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία “.....” ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 230.105,35 €, πλέον 243.911,67 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε:

α) από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ως άνω οικονομικού έτους, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ΄ του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για το εν λόγω οικονομικό έτος κρίθηκαν ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ),

β) από τη μη αναγνώριση των αγορών, εξόδων – δαπανών του ως άνω οικονομικού έτους, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων κατόπιν των υπ΄ αριθμ. πρωτ./19-05-2015,/19-05-2015 και/19-05-2015 προσκλήσεων και λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους.

γ) από την μη αναγνώριση της ζημίας παρελθουσών χρήσεων.

5)/08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011) καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία “.....” ΑΦΜ, φόρος εισοδήματος ποσού 474.537,98 €, πλέον 389.121,14 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε:

α) από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ως άνω οικονομικού έτους, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για το εν λόγω οικονομικό έτος κρίθηκαν ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ),

β) από τη μη αναγνώριση των αγορών, εξόδων – δαπανών του ως άνω οικονομικού έτους, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ./19-05-2015,/19-05-2015 και/19-05-2015 προσκλήσεων και λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους.

γ) από την μη αναγνώριση της ζημίας παρελθουσών χρήσεων.

6)/08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ, πρόστιμο άρθρου 4 του Ν 2523/97 ποσού 900,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 59 § 3 του Ν 22238/94.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ καθόσον στη χρήση 2010 δεν υπέβαλε οριστική δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 59 § 3 του Ν 2238/94.

7)/08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ, πρόστιμο άρθρου 4 του Ν 2523/97 ποσού 900,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 59 § 3 του Ν 22238/94.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ καθόσον στη χρήση 2011 δεν υπέβαλε οριστική δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 59 § 3 του Ν 2238/94.

8)/08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ, πρόστιμο άρθρου 6 του Ν 2523/97 ποσού 571.115,28 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ καθόσον στη χρήση 2010 ως λήπτρια των ως άνω στη φορολογία ΚΒΣ αναγραφόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 190.371,76 ευρώ.

9)/08-10-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ, πρόστιμο άρθρου 6 του Ν 2523/97 ποσού 388.607,70 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία ‘.....’ ΑΦΜκαθόσον στη χρήση 2011 ως λήπτρια των ως άνω στη φορολογία ΚΒΣ αναγραφόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 129.535,90 ευρώ.

10)/08-10-2015 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’ ΑΦΜ, πρόστιμο ποσού 190.371,76 €.

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής ειδικής κύρωσης εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. καθόσον η εταιρεία ‘.....’ ΑΦΜ στην ως άνω χρήση υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας των ως άνω στη φορολογία ΚΒΣ αναγραφόμενων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογεί σε αυτά, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

11)/08-10-2015 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία “.....” ΑΦΜ, πρόστιμο ποσού 129.535,90 €.

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής ειδικής κύρωσης εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. καθόσον η εταιρεία ‘.....’ ΑΦΜ στην ως άνω χρήση υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας των ως άνω στη φορολογία ΚΒΣ αναγραφόμενων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογεί σε αυτά, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

12)/08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’ ΑΦΜ, ΦΠΑ ποσού 736.493,24 €, πλέον 883.791,89 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε: α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ως άνω διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας ‘.....’ ΑΦΜ κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων κατόπιν των υπ’ αριθμ. πρωτ./19-05-2015,/19-05-2015 και/19-05-2015 προσκλήσεων και λόγω λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων.

13)/08-10-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’ ΑΦΜ, ΦΠΑ ποσού 1.909.592,35 €, πλέον 2.291.510,82 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε: α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ως άνω διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας ‘.....’ ΑΦΜ κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων κατόπιν των υπ’ αριθμ. πρωτ./19-05-2015,/19-05-2015 και/19-05-2015 προσκλήσεων και λόγω λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία ‘.....’ ΑΦΜ βάσει της υπ’ αριθμ./19-05-2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συνέπεια του υπ’ αριθμ. πρωτ./23-05-2014 εγγράφου του ΣΔΟΕ Αττικής.

Συγκεκριμένα την 23/05/2014 με το προαναφερόμενο έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία ‘.....’ σύμφωνα με την οποία, κατόπιν επεξεργασίας κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η εν λόγω εταιρεία είναι λήπτης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου – επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής περί λήψης από την εταιρεία ‘.....’ ΑΦΜ των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της εν λόγω εταιρείας κατόπιν των υπ’ αριθμ. πρωτ./19-05-2015,/19-05-2015 και/19-05-2015 προσκλήσεων, προέβη στη έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την ιδιότητα του πρώην διαχειριστή της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Οι υπ’ αριθμ. .../2015,/2015 και/2015 προσβαλλόμενες πράξεις τιτλοφορούνται “ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ” και επί του σώματος αυτών αναγράφεται επί λέξει: «Ο Προϊστάμενος έχοντας υπόψη 1...2...3. Την από 8 ΟΚΤ 2015 έκθεση ελέγχου περί υποχρεώσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων.....»

Όμως η από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου που κοινοποιήθηκε με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις τιτλοφορείται «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ». Συνεπώς, μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν κοινοποιήθηκε η έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται οι άνω προσβαλλόμενες πράξεις και ως ερειδόμενες επί ακύρου εκθέσεως ελέγχου είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

2) Η από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου δεν φέρει υπογραφές από τους φερόμενους ως ελεγκτή, τον Επόπτη και τον Υποδιευθυντή, ούτε υπογραφή και θεώρηση από τον Προϊστάμενο. Η ένδειξη «Ακριβές αντίγραφο την ίδια ημέρα» επί του αντιγράφου εκάστης εκθέσεως ελέγχου οδηγεί στο συμπέρασμα ότι και οι πρωτότυπες εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν τα ως άνω απαραίτητα κατά νόμον στοιχεία, παράλειψη που ισοδυναμεί με παράλειψη σύνταξης εκθέσεως ελέγχου.

3) Δημιουργείται πλήρης σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του επίδικου ελέγχου εξ απόψεως τηρήσεως των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων, αφού δεν είναι δυνατόν να διαγνωστεί ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν τελικώς εν προκειμένω.

4) Από την επισκόπηση του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει ότι εφαρμόστηκε ο κυρωτικός κανόνας του άρθρου 5 του ν 2523/97, ενώ αυτές εκδόθηκαν την 08/10/2015 και επιδόθηκαν την 14/10/2015. Αφ' ης στιγμής κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων ίσχυαν πλέον οι διατάξεις του Ν 4174/2013, η φορολογική αρχή όφειλε να αναφέρει αν έγινε εν προκειμένω σύγκριση των σχετικών νομοθετημάτων και αν επιλέχθηκαν εντέλει οι διατάξεις του Ν 2523/1997 ως ευνοϊκότερες.

5) Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του φορολογούμενου προβλέπεται και στο άρθρο 28 του Ν 4174/2013. Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε το προβλεπόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις να καθίστανται ως εκ τούτου άκυρες. Παρά το γεγονός ότι η φορολογική αρχή φέρεται να διαπίστωσε παραβάσεις του ΚΒΣ για τις χρήσεις 2010 και 2011, ουδέποτε του επέδωσε το προβλεπόμενο από την παρ. 7 του άρθρου 36 του ΚΒΣ σημείωμα. Στις εκθέσεις ελέγχου που συγκοινοποιήθηκαν αναγράφεται ότι δεν επεδείχθησαν βιβλία και στοιχεία, διαπίστωση που δεν τον αφορά.

6) Η συνοδεύουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει τον τόπο διενέργειας του ελέγχου και ειδικότερα αν αυτός διενεργήθη στην έδρα της επιχείρησης ή στα γραφεία της φορολογικής αρχής, ώστε να μπορεί να διαγνωστεί η νομιμότητα του ελέγχου σύμφωνα και με τις διατάξεις που ίσχυαν για τις επίδικες χρήσεις, αλλά ούτε ο ακριβής χρόνος διενέργειας αυτού.

7) Δεν προκύπτει πως ευρέθησαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα επίδικα στοιχεία ούτε του κοινοποιήθηκε έκθεση κατάσχεσης.

8) Πράξη που επιβάλλει πρόστιμο χωρίς να εξετάζεται η βαρύτητα της παράβασης είναι ακυρωτέα για το λόγο αυτό.

9) Η φορολογική αρχή φέρεται να διαπιστώνει εν προκειμένω την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων από την με την επωνυμία '.....'. Με την υπ' αριθμ./28-03-2013 μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων μονοπρόσωπης ΕΠΕ της συμβολαιογράφου Αθηνών που καταχωρήθηκε νόμιμα στο ΓΕΜΗ (αρ. πρωτ./10-04-2013) εξήλθε από την ως άνω εταιρεία και εκχώρησε, πώλησε και μεταβίβασε τα πεντακόσια (500) εταιρικά μερίδιά του στον του, με συνολικό τίμημα 15.000,00 ευρώ το οποίο αποτελούσε και το σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας και το οποίο του καταβλήθηκε την ίδια ως άνω ημερομηνία. Ενόψει των ανωτέρω ουδεμία ιδιότητα έχει πλέον είτε του διαχειριστή της εταιρείας ώστε να την

εκπροσωπεί, είτε του εταίρου αυτής και επομένως εσφαλμένως του απεστάλη η από **08/10/2015 ειδική έκθεση ελέγχου**. Για το λόγο αυτό αδυνατούσε νομίμως να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της ως άνω επιχείρησης στην αντίδικο φορολογική αρχή. Από όσο μπορεί να θυμάται οι συναλλαγές που παριστώνται στα αναγραφόμενα τιμολόγια είναι πραγματικές, αφού τα περιγραφόμενα εμπορεύματα παραδόθηκαν κανονικά και συνοδεύονταν με νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια- δελτία αποστολής). Όλα τα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί δια παραδόσεως αντίστοιχων επιταγών στους εκδότες ή δια καταθέσεως σε τραπεζικούς τους λογαριασμούς, στοιχεία τα οποία μπορούσαν να ζητηθούν από τα αντίστοιχα τραπεζικά ιδρύματα από την φορολογική αρχή. Οι εκδότες των επίδικων τιμολογίων δεν είναι φορολογικώς ανύπαρκτα, αλλά αντιθέτως φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα. Η φέρουσα το βάρος της απόδειξης φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, αφού η σχετική κρίση της βασίζεται σε συμπεράσματα αφορώντα στοιχεία σχετικά με τις εκδότριες εταιρείες και όχι τις υπό κρίση συναλλαγές.

10) Σε κανένα σημείο της από 06-04-2015 έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει την άνευ αριθμού πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν 1882/1990 δεν αναγράφεται αν ο εκδότης του επίδικου φορολογικού στοιχείου απέδωσε η όχι τον αναλογούντα φόρο προστιθεμένης αξίας ώστε να μπορεί να επιβληθεί σε βάρος της επιχείρησής του η υποχρέωση απόδοσης στο Δημόσιο του ποσού αυτού. Η προϋπόθεση της επιβολής του ειδικού προστίμου ισόποσου με το ΦΠΑ που εκπέστηκε παράνομα (άρθρο 8 παρ. 12 Ν 1882/1990) τίθεται με βάση την διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 παρ. δ' του Ν 4174/2013 και όχι με βάση τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 12 Ν 1882/1990 που εφήρμοσε η φορολογική αρχή. Ομοίως και από την επισκόπηση του σώματος της άνευ αριθμού πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ δεν είναι δυνατόν να διαγνωστεί αν έχει εκδοθεί σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 6 του Ν 2523/97 ή με τις διατάξεις των άρθρων του Ν 4174/2013.

Σε κάθε περίπτωση με την παρούσα αίτηση – ενδικοφανή προσφυγή του αιτείται την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή στο πόρισμα της από 08/10/2015 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. αναφέρονται ανά διαχειριστική περίοδο οι διαπιστωθείσες παραβάσεις καθώς και τα ποσά των επιβληθέντων προστίμων.

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται η από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι εν λόγω πράξεις.

Επειδή με την υπ' αριθμ./2015 έκθεση επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας της περιφέρειας του Πρωτοδικείου Αθηνών, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι υπ' αριθμ./2015,/2015 και/2015 πράξεις επιβολής προστίμων επί παραβάσεων τήρησης

βιβλίων και έκδοσης στοιχείων με συγκοινοποιούμενο αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΒΣ, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν κοινοποιήθηκε η έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται οι άνω προσβαλλόμενες πράξεις και ως ερειδόμενες επί ακύρου εκθέσεως ελέγχου είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σαφώς προκύπτει ότι στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν επικυρωμένα αντίγραφα από τα πρωτότυπα των εκθέσεων επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 2690/1999 (ΚΔΔ), οι οποίες φέρουν την υπογραφή του οργάνου που διενήργησε την επικύρωση. Οι υπογραφές του ελεγκτή, του Επόπτη, του Υποδιευθυντή, καθώς και η υπογραφή και θεώρηση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. έχουν τεθεί στις πρωτότυπες εκθέσεις που φυλάσσονται στο αρχείο της Υπηρεσίας.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου δεν φέρει υπογραφές από τους φερόμενους ως ελεγκτή, τον Επόπτη και τον Υποδιευθυντή, ούτε υπογραφή και θεώρηση από τον Προϊστάμενο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 30 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 , με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015) , ορίζεται ότι:

30 2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 48 του άρθρου 72 Ν 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 , με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), ορίζεται ότι:

«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της

Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή με το άρθρο 3§8 του ν. 4337/2015 προστέθηκε μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013, το άρθρο 58^Α περί προστίμων για παραβάσεις σχετικές με το φόρο προστιθέμενης αξίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§1 και 2 του ν. 4337/2015:

«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 δεν προβλέπονται αλλαγές ως προς τους επιβληθέντες με τις προσβαλλόμενες Πράξεις Προσδιορισμού Εισοδήματος πρόσθετους φόρους.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, ορίζεται ότι:

3. 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:

.....

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

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, ορίζεται ότι:

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση

αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη.

Επειδή με τις διατάξεις του κεφαλαίου "**15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015**" της ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), άρθρα 53-62)», ορίζεται ότι:

«.....

.....

Με την [παράγραφο 4 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 (ευνοϊκότερο καθεστώς) και σε εκκρεμείς υποθέσεις, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκονταν στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. [4337/2015](#)), στις οποίες είχαν επιβληθεί τα πρόστιμα των [άρθρων 5](#) ν. [2523/1997](#) ή [55](#) του ΚΦΔ. Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής θεωρούνται εκκρεμείς οι υποθέσεις:

- Για τις οποίες στις 12.10.2015 είχαν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων (Π.Ε.Π.) αλλά δεν είχαν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο,
- Για τις οποίες στις 12.10.2015 δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης,
- Οι οποίες στις 12.10.2015 εκκρεμούσαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν είχε γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται εφόσον ο φορολογούμενος:

- υποβάλει στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου, εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. [4337/2015](#) (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ή σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη ενδικοφανής προσφυγή, από την κοινοποίηση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή από την πάροδο της προθεσμίας σιωπηρής απόρριψής της ή, σε

περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμο ένδικο βοήθημα ή μέσο εκ των ανωτέρω αναφερομένων, από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου, κατά περίπτωση.

.....»

Επειδή εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 08/10/15 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 14/10/15. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, παρείχeto η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 (ευνοϊκότερο καθεστώς) καθόσον η υπόθεση ήταν εκκρεμής στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. [4337/2015](#)), με την προϋπόθεση όμως την υποβολή από τον προσφεύγοντα στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία να αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. [4337/2015](#) (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 Ν 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 , με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), ορίζεται ότι:

1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., την 23/06/2015 εκδόθηκε το υπ' αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε δια θυροκόλλησης μέσω της αρμόδιας για την κοινοποίηση Δ.Ο.Υ. (δηλούμενη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος οδός Άγιος Δημήτριος) στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις από 28/07/2015 εκθέσεις επίδοσης, ως διαχειριστή και μοναδικό εταίρο της εταιρείας '.....' ΑΦΜ, για το χρονικό διάστημα από 16/12/2009 έως 10/04/2013. Εντός τις προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση ο προσφεύγων κατέθεσε στον έλεγχο τις «έγγραφες εξηγήσεις» που έλαβαν αριθ. πρωτ./07-08-2015.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./19-05-2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Κατά συνέπεια για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ και όχι οι διατάξεις του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Επομένως ορθώς κοινοποιήθηκε το ως άνω σημείωμα του άρθρου 28 του Ν 4174/2013. Εξάλλου σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 36 του ΠΔ186/92 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: *«Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.»*

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε του κοινοποιήθηκε το προβλεπόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις να καθίστανται ως εκ τούτου άκυρες, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περ. α' του άρθρου 23 Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

Επειδή από την από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την 19/05/2015 στάλθηκαν ταχυδρομικώς (με συστημένο) προσκλήσεις ως εξής:

- η με αριθμό πρωτοκόλλου/19-05-2015 προς την εταιρεία «σε εκκαθάριση» η οποία επεστράφη ως αζήτητη,

- η με αριθμό πρωτοκόλλου/19-05-2015 προς τον διαχειριστή και εταίρο κατά τα ελεγχόμενα έτη, ο οποίος δεν απάντησε'

- η με αριθμό πρωτοκόλλου/19-05-2015 προς τον εκκαθαριστή – διαχειριστή ο οποίος δεν απάντησε,

- οι ως άνω ενημερώθηκαν τηλεφωνικώς από τον ελεγκτή αλλά δεν ανταποκρίθηκε κανένας και των δύο,

- την 07/03/2015 ηως πληρεξούσιος του (εκκαθαριστής) κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμό/05-03-2015 Υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνει την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας.

Μετά από τα ανωτέρω ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα υπόψη του στοιχεία, ήτοι τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της έκθεσης ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, καθώς και τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ που είχε υποβάλει η ελεγχόμενη εταιρεία κατά τον χρόνο της λειτουργίας της.

Επειδή από τα αναγραφόμενα στην ως άνω έκθεση ελέγχου ως προς τον τόπο διενέργειας του ελέγχου, προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε στην έδρα της Δ.Ο.Υ.μετά από την αποστολή ταχυδρομικώς (με συστημένο) έγγραφων προσκλήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, τόσο προς την υπό εκκαθάριση εταιρεία ‘.....’ όσο και προς τους: α) πρώην διαχειριστή και εταίρο και β) νυν εκκαθαριστή – διαχειριστή Επιπλέον η ημερομηνία έναρξης του ελέγχου είναι η 22/05/2015 όπως αυτό αναγράφεται στην πρώτη σελίδα της εν λόγω έκθεσης.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η συνοδεύουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει τον τόπο διενέργειας του ελέγχου και ειδικότερα αν αυτός διενεργήθη στην έδρα της επιχείρησης ή στα γραφεία της φορολογικής αρχής, ώστε να μπορεί να διαγνωστεί η νομιμότητα του ελέγχου σύμφωνα και με τις διατάξεις που ίσχυαν για τις επίδικες χρήσεις, αλλά ούτε ο ακριβής χρόνος διενέργειας αυτού, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 08/10/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., η εταιρεία ‘....’ συστάθηκε με το/11-12-2009 συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο έλαβε Γενικό αριθμό/2009 και Ειδικό από το Πρωτοδικείο Αθηνών και δημοσιεύτηκε στο υπ. αριθμ./2009 ΦΕΚ (τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ)

Ο προσφεύγων ήταν μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της ως άνω εταιρείας από την 16/12/2009 έως και την 10/04/2013, οπότε και αποχώρησε μεταβιβάζοντας το σύνολο των εταιρικών του μεριδίων στον, ΑΦΜ σύμφωνα με το υπ’ αριθμ./28-03-2013 συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. με αριθμό καταχώρησης/10-04-2013. Με το ίδιο συμβολαιογραφικό έγγραφο τροποποιήθηκε η επωνυμία της εταιρείας από “.....” σε “.....”. Με το υπ’ αριθμ./04-02-2015 συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. με αριθμό καταχώρησης/10-02-2015 η ως άνω εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση και ορίστηκε εκκαθαριστής ο, ΑΦΜ

Επειδή όπως προκύπτει από την από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ στην εταιρεία με την επωνυμία ‘.....’ ΑΦΜ βάσει της υπ’ αριθμ./19-05-2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., συνέπεια του υπ’ αριθμ. πρωτ./23-05-2014 εγγράφου του ΣΔΟΕ Αττικής.

Συγκεκριμένα την 23/05/2014 με το προαναφερόμενο έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ

186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία ‘.....’ σύμφωνα με την οποία την 31/05/2011 συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής μετέβη κατόπιν της υπ’ αριθμ. εντολής ελέγχου-έρευνας στην έδρα της επιχείρησης “.....” ΑΦΜ επί της οδού Άλιμος, όπου πραγματοποίησε κατάσχεση των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιχειρήσεων “.....” – ΑΦΜ και ‘.....’ – ΑΦΜ Προς τούτο συντάχθηκε η με αριθμό/31-05-2011 έκθεση κατάσχεσης αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε στον παρόντα κατά τον έλεγχο τότε εκπρόσωπο της εταιρείας ταυτόχρονα με το υπ’ αριθμ./31-05-2011 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν προκύπτει πως ευρέθησαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα επίδικα στοιχεία ούτε του κοινοποιήθηκε έκθεση κατάσχεσης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ’ αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

Επειδή εν προκειμένω με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν πρόστιμα των άρθρων 5 §10β, 5§2^α, 5§8 και 4 του Ν 2523/97.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 -

πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πράξη που επιβάλλει πρόστιμο χωρίς να εξετάζεται η βαρύτητα της παράβασης είναι ακυρωτέα για το λόγο αυτό, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου και επεξεργασίας των κατασχεθέντων με την με αριθμό/31-05-2011 έκθεση κατάσχεσης, που διενεργήθηκε από τους υπαλλήλους του ΣΔΟΕ α) και β) που αναγράφεται έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία “.....” και ειδικότερα:

«1) Από τον έλεγχο των συγκεκριμένων παραστατικών προκύπτει η διακίνηση μεγάλης αξίας ηλεκτρονικών συσκευών (κινητά τηλέφωνα, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κάμερα και άλλα),

καθώς και η παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών υψηλού κόστους όπως η ανάπτυξη λογισμικού, η εγκατάσταση δικτύου ηλεκτρονικών υπολογιστών και διάφορες άλλες αντίστοιχες υπηρεσίες. Τέτοια εμπορεύματα και τέτοιες υπηρεσίες **δεν είναι δυνατόν** να παρασχεθούν από την επιχείρηση "....." η οποία όπως αποδείχθηκε από την από 06/12/2011 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας την Υπηρεσία μας στην ενότητα 6.3.1 της παρούσας, αποδείχθηκε μία **ανύπαρκτη** φορολογικά επιχείρηση η οποία δεν πραγματοποίησε αγορές ή εισαγωγές, δεν διέθετε καμία υλικοτεχνική υποδομή, δεν διέθετε εξειδικευμένο προσωπικό και γενικά δημιουργήθηκε σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της προαναφερθείσας έκθεσης με σκοπό την «εμπορία» εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις.

2) Ομοίως από τον έλεγχο των παραστατικών εκδόσεως της επιχείρησης ".....του" προκύπτει η διακίνηση αντίστοιχων εμπορευμάτων και η παροχή αντίστοιχων υπηρεσιών με την προηγούμενη περίπτωση. Και σε αυτή την περίπτωση αποδείχθηκε ύστερα από έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας που αναφέρθηκε στην ενότητα 6.3.2 της παρούσας ότι η επιχείρηση είναι **ανύπαρκτη** φορολογικά με μοναδικό σκοπό δημιουργίας της την «εμπορία» εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις.

3) Σε όλες τις περιπτώσεις των εκδοθέντων Τιμολογίων Πώλησης, Τιμολογίων- Δελτίων Αποστολής και των Δελτίων Αποστολής δεν αναγράφεται κανένα μεταφορικό μέσο με το οποίο υποτίθεται ότι πραγματοποιήθηκε η διακίνηση των εμπορευμάτων κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 11 παρ. 5β του ΠΔ186/92 (ΚΒΣ).

4) Ένα γεγονός που ενισχύει την εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων από την επιχείρηση "....." είναι το γεγονός ότι κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε η υπηρεσία μας στην έδρα της επιχείρησης "....." βρέθηκαν και κατασχέθηκαν, εκτός των άλλων, η σφραγίδα της ".....", η πιστωτική κάρτα επ' ονόματι του καθώς βιβλιάριο Τραπεζής του ιδίου.

5).....

6) Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών με την επιχείρηση '..... του', επισημαίνουμε ότι δεν αναφέρεται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία ο τρόπος εξόφλησής τους. Από τον έλεγχο κάποιων ταμειακών παραστατικών (αποδείξεις πληρωμής) εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης που βρέθηκαν και κατασχέθηκαν μεταξύ άλλων με την/11 έκθεση κατάσχεσης στην έδρα της, μνημονεύονται αριθμοί επιταγών οι οποίες κατόπιν αλληλογραφίας με τις αρμόδιες τράπεζες (EUROBANK, ALPHABANK) που χορήγησαν τα μπλοκ αυτών, προκύπτει να εισπράττονται:

α) Κάποιες όντως από τον του οποίου όμως, όπως προαναφέρθηκε βιβλιάρια καταθέσεων και πιστωτική κάρτα μαζί με την φορολογική του σφραγίδα εντοπίστηκαν και κατασχέθηκαν από την Υπηρεσία μας στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας, γεγονός που καταδεικνύει ότι η τελευταία διαχειριζόταν τις τραπεζικές-και πιθανότατα- και άλλες συναλλαγές του.

β) Κάποιες άλλες φέρονται να μην εισπράχθηκαν ποτέ.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που ζήτησε και έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.»

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές που παριστώνται στα αναγραφόμενα τιμολόγια είναι πραγματικές και οι εκδότες των επίδικων τιμολογίων δεν είναι φορολογικώς ανύπαρκτα, αλλά αντιθέτως φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή με την παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, ορίζεται ότι:

« Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του ΦΠΑ που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή με την Εγκ. ΠΟΛ. 1226/28.9.2001, το Υπουργείο Οικονομικών κοινοποίησε την 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία το Γ' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, ότι η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μөн περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν 2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν " άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας".

Επειδή στο πόρισμα της από 6/12/2011 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την επιχείρηση ".....του" αναφέρεται ότι:

«.....

7) Υπέβαλε τις δηλώσεις (περιοδικές – εκκαθαριστικές) ΦΠΑ με εικονικά ποσά εισροών (αγορών δαπανών φορολογητέων και μη) για να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ αλλά κυρίως για να εμφανίζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως τυπικά ενήμερη αναφορικά με την υποβολή των δηλώσεων προκειμένου να δύναται να θεωρεί βιβλία και στοιχεία και να προβεί στη διακοπή εργασιών.»

Επειδή στο πόρισμα της από 29/08/2011 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την επιχείρηση ".....", αναφέρεται ότι:

«.....

6) Δεν υπέβαλε περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το Α' τρίμηνο 2011 και δεν απέδωσε τον ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής και κατόπιν των προαναφερομένων διατάξεων ορθώς καταλόγισε στην εταιρεία με την επωνυμία “..... ΑΦΜ, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, την κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 08/10/2015 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 8 § 12 του Ν 1882/90) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., καθόσον η ως άνω εταιρεία στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας των εκδοθέντων, από επαγγελματικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναγράφονται σε αυτά, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/10/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ./13/11/2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας “.....” ΑΦΜ - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση της ως άνω υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

1) ΚΒΣ

Α) Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010

- Πρόστιμο του άρθρου 5 §10β του Ν 2523/97 ποσού:	825.700,33 X 2(ΣΒ2) =	1.651.400,66 ευρώ
- Πρόστιμο του άρθρου 5§2α του Ν 2523/97 ποσού:	900,00 X 3 (ΣΒ1) =	2.700,00 ευρώ
- Πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν 2523/97 ποσού:	900,00 X 1 (ΣΒ1) =	900,00 ευρώ
Σύνολο προστίμου:		1.655.000,66 ευρώ

Β) Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011

- Πρόστιμο του άρθρου 5 §10β του Ν 2523/97 ποσού:	563.1999,60 X 2(ΣΒ2) =	1.126.399,20 ευρώ
- Πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν 2523/97 ποσού:	900,00 X 1 (ΣΒ1) =	900,00 ευρώ
Σύνολο προστίμου:		1.127.299,20 ευρώ

Γ) Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2015

Πρόστιμο του άρθρου 54 §2 περ. ε' του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περ. η' του ίδιου νόμου ποσού: **2.500,00 ευρώ**.

2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2011	2012
Διαφορά φόρου εισοδήματος	230.105,53 €	474.537,98€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	243.911,67 €	389.121,14€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	474.017,02 €	863.659,12 €

3) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 4 Ν 2523/97

Α) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο άρθρου 4 §1 Ν 2523/1997 ποσού: **900,00 ευρώ**

Β) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 4 §1 Ν 2523/1997 ποσού: **900,00 ευρώ**

4) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

Α) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν 2523/1997 ποσού: **571.115,28 ευρώ** (190.371,76 X 3)

Β) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν 2523/1997 ποσού: **388.607,70 ευρώ** (129.535,90 X 3)

5) Επιβολή Ειδικής Κύρωσης της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90

Α) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2010 – 31/12/2010

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: **190.371,76 ευρώ**

Β) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2011 – 31/12/2011

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: **129.535,90 ευρώ**

6) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1-31/12/2010	1/1-31/12/2011
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	736.493,24 €	1.909.592,35 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	883.791,89 €	2.291.510,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.620.285,13 €	4.201.103,17 €

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 Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).