



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

Καλλιθέα 18/01/2016

Αριθμός απόφασης:45

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντοςτου, ΑΦΜ, με έδρα στο της Κω κατά της : **α) υπ'αριθμ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997,και **β) υπ'αριθμ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις :**α) υπ'αριθμ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997,και **β) υπ'αριθμ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από

.....Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ.....

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την από 18/01/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

1)Με την **υπ'αριθμ.....** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού **ποσού 110.118,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 12§§1,14, 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§3,4 του ν.2523/1997.

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα παραβάσεις λόγω λήψης: α)πέντε (5) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ως κατωτέρω με α/α 1-5 και β)πέντε (5)εικονικών φορολογικών στοιχείων με α/α 6-10 και συγκεκριμένα των εξής:

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1			Δ.Α.-Τ.Π.	62	15/1/2010	12.520,00
2			Δ.Α.-Τ.Π.	67	26/2/2010	12.530,00
3			Δ.Α.-Τ.Π.	396	15/1/2010	10.530,00
4			Δ.Α.-Τ.Π.	401	3/2/2010	16.850,00
5			Δ.Α.-Τ.Π.	403	8/3/2010	1.164,00
	ΣΥΝΟΛΟ (Α)					53.594,00
6			ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	2749	10/3/2010	300,15
7			ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	2750	12/3/2010	300,15
8			ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	2759	26/3/2010	190,15
9			ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	2760	26/3/2010	270,15
10			ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	2761	26/3/2010	250,15
	ΣΥΝΟΛΟ (Β)					1.310,75
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ						54.904,75

Για την λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων με α/α 1-5 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997, ως εκ τούτου επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με 53.594 ,00X 2 =107.188,00 ευρώ ενώ για τα φορολογικά στοιχεία με α/α 6-10 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 του ιδίου άρθρου και νόμου και επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00X5=2.930,00 ευρώ.

2)Με την **υπ'αριθμ.....** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού **ποσού 53.110,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 του ν.

2523/1997 κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 12§§1,14, 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§3,4 του ν.2523/1997.

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα παραβάσεις λόγω λήψης: α) δύο (2) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ως κατωτέρω με α/α 1-2 και β) τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως κατωτέρω με α/α 3-5 και συγκεκριμένα των εξής:

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	.....	.....	Δ.Α.-Τ.Π.	243	8/7/2011	20.500,00
2	.....	.....	Δ.Α.-Τ.Π.	249	29/11/2011	5.155,00
	ΣΥΝΟΛΟ (Α)					25.655,00
3	.....	.....	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	3744	3/9/2011	80,15
4	.....	.....	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	3745	5/9/2011	120,15
5	.....	.....	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	3945	10/12/2011	100,3
	ΣΥΝΟΛΟ (Β)					300,60
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ						25.955,60

Για την λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων με α/α 1-2 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997, ως εκ τούτου επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με $25.655,00 \times 2 = 51,310,00$ ευρώ ενώ για τα φορολογικά στοιχεία με α/α 3-5 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 του ιδίου άρθρου και νόμου και επιβλήθηκε πρόστιμο $600,00 \times 3 = 2.930,00$ ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015 κατόπιν των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν και αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε.....

Συγκεκριμένα ο έλεγχος διενεργήθηκε από τους ως άνω υπαλλήλους βάσει της υπ'αριθμ...../20-03-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. προκειμένου να ελεγχθούν και να επεξεργασθούν τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία τα οποία είχαν κατασχεθεί με την υπ'αριθμ..... Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων.

Από τον έλεγχο των κατασχεθέντων στοιχείων προέκυψε ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, ΑΦΜ:.....,, ΑΦΜ:..... και, ΑΦΜ:....., είναι πλαστά, καθόσον τα στοιχεία θεώρησης αυτών δεν ταυτοποιήθηκαν κατά την διασταύρωση που έγινε από τον έλεγχο με το υποσύστημα ΚΒΣ του TAXIS των αρμοδίων Δ.Ο.Υ. .

Ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών που αναφέρονται στα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα και με τα στοιχεία που προέκυψαν κατά των έλεγχο των εκδοτών από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Η επιχείρηση, ΑΦΜ, σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ συστάθηκε με μόνο σκοπό να προβεί στη θεώρηση φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια να τα διοχετεύσει στην αγορά καθόσον ουδέποτε λειτούργησε, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές ή είχε συναλλακτική δραστηριότητα.

β) Η εταιρεία, ΑΦΜ, όπως προκύπτει σύμφωνα με την από Έκθεση Τακτικού Ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, είχε αντικείμενο δραστηριότητας, δραστηριότητα η οποία δεν ήταν σχετική με τις συναλλαγές που αναφέρονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, έχει πάψει την λειτουργία της από τον Μάιο του 2006 και έχει κηρυχθεί σε πτώχευση με την υπ' αριθμ. /..... απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. Εμφανίζεται ως εκδότης μεγάλου πλήθους φορολογικών στοιχείων και ήδη τις έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για λήψη και έκδοση εικονικών τιμολογίων με ποσό προστίμων ύψους 5.460.868,00 ευρώ.

γ) Η επιχείρηση, ΑΦΜ, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. /..... 03-09-2014 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης είναι υπαρκτή αλλά τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία στα οποία φέρεται ως εκδότης, δεν τα αναγνωρίζει, δεν τα εξέδωσε και δεν αναγνωρίζει τον λήπτη τους καθώς ουδέποτε είχε επαγγελματική συνεργασία μαζί του.

δ) Η επιχείρηση, ΑΦΜ, έχει δηλωμένη έδρα στην περιοχή της νήσου Κω με αντικείμενο εργασιών τις και τις εγγράφων και αντικειμένων. Από τον έλεγχο των κατασχεθεισών φορτωτικών προέκυψε ότι η ημερομηνία έκδοσης αυτών είναι χρονικά μεταγενέστερη κατά ένα έως και δύο μήνες από την ημερομηνία έκδοσης των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων στα οποία αναφέρονται. Επιπλέον από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δηλωθεί ως πελάτης της .

Ο προσφεύγων κλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2690/1999 να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του με την από 24/10/2014-ΠΚΛΣ-1 κλήση προς ακρόαση. Ο προσφεύγων ζήτησε με το από 27-10-2014 αίτημά του παράταση ενός μηνός ώστε να προσκομίσει υπόμνημα στον έλεγχο. Το αίτημά του έγινε δεκτό όμως παρότι η ημερομηνία παράτασης είχε παρέλθει μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε και δεν επικαλέσθηκε κανένα στοιχείο για συγκεκριμένα-άλλα πλην των αναφερομένων εκδοτών-πρόσωπα που συναλλάχθηκε για τις αγορές των υλικών στα πλαίσια της δραστηριότητάς του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να επαναξετασθεί η νομιμότητα των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων, να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παραβίαση της διαδικασίας εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων καθόσον δεν εκδόθηκε αυτοτελής έκθεση ελέγχου από την αρμόδια, για έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, Φορολογική αρχή και δεν εκδόθηκε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.
- Έλλειψη νομίμου ερείσματος των φερομένων ως παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει καταρχάς την φορολογική ανυπαρξία του εκδότη ώστε να στοιχειοθετηθεί η ευθύνη του λήπτη αυτών. Ως εκ τούτου εάν η εκδότης επιχείρηση είναι φορολογικά υπαρκτή ο ισχυρισμός περί εικονικότητας τυγχάνει απορριπτέος και αβάσιμος.

- Η φορολογική αρχή αγνόησε τα μεταφορικά έγγραφα (φορτωτικές) που αποδεικνύουν περίτρανα την πραγματική μεταφορά των αγαθών , ομοίως αγνόησε και το υπ'αριθμ..... /2013 Πρακτικό Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου ΚΒΣ της Επιτροπής του άρθρου 70^α του ν.2238/1994 η οποία σε παρεμφερή περίπτωση που αφορούσε την επιχείρησή του έκρινε τα ληφθέντα τιμολόγια ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Παράνομη επιμέτρηση των επιβληθέντων προστίμων καθόσον δεν εφαρμόστηκε το ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 55 παρ.2 περ.γ του ν.4174/2013 όπως προβλέπεται από την πάγια νομολογία του Δ.Ε.Κ.

Α)Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της διαδικασίας εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 25 του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32/21.03.2015) ορίζεται :

«Στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 (Α' 253) προστίθενται δύο νέα εδάφια, τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 , θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Νοτίουκατόπιν της υπ'αριθμ..... /2014 εντολής ελέγχου. Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999 συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 24/10/2014 η υπ'αριθμ..... -ΠΚΛΣ-1 κλήση προς ακρόαση με την οποία κλήθηκε ο προσφεύγων όπως εντός δέκα (10) ημερών να υποβάλει εγγράφως στην υπηρεσία τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και συμπληρωματικά εφόσον επιθυμεί να παράσχει και προφορικές διευκρινήσεις επί των ήδη υποβληθεισών εγγράφως απόψεών του. Επομένως από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ακολουθήθηκε η οριζόμενη από τις διατάξεις του άρθρου

6 του ν. 2690/1999, διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του ελεγχόμενου, ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015 η οικεία έκθεση ελέγχου θεωρείται για την Φορολογική διοίκηση έκθεση ελέγχου της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και παράγει άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ιδίου ως άνω νόμου. Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη έκδοσης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλείψεως νομίμου ερείσματος των φερομένων ως παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.».

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με το κεφ.2 «Επεξεργασία κατασχεθέντων-Διαπιστώσεις Ελέγχου» της οικείας έκθεσης ελέγχου αναλυτικά και εμπειριστατωμένα αποδεικνύεται ότι:

α)Τα υπ'αριθμ..... /15-01-2010 και/26-02-2010 Τιμολόγια Πώλησης-Δελτία Αποστολής ,εκδοθέντα από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, είναι πλαστά καθόσον φέρνουν ίχνος διάτρησηςενώ η εν λόγω επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών στιςκαι σύμφωνα με την καρτέλα θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων η επιχείρηση έχει θεωρήσει στιςμε αριθμό πράξης θεώρησης/22-10-2008 Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής με α/α από 1-10.

β)Τα υπ'αριθμ..... /15-01-2010,/03-02-2010 και/08-03-2010 Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Πώλησης,εκδοθέντα από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, είναι πλαστά καθόσον φέρνουν ίχνος διάτρησηςκαι σύμφωνα με το σύστημα TAXIS η εν λόγω επιχείρηση έχει αρμόδια Δ.Ο.Υ. την Δ.Ο.Υ.με κωδικό και όχι και με βάση την καρτέλα θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων η επιχείρηση έχει θεωρήσει:1)στις 16/07/08 με αριθμό πράξης θεώρησης τα Τ-ΔΑ με α/α 1-25, 2) στις 01/07/09 με αριθμό πράξης θεώρησης τα Τ-ΔΑ με α/α 26-100 ,3) στις 09/11/2009 με αριθμό πράξης θεώρησηςτα Τ-ΔΑ με α/α 101-200 και 4) στις 02/05/2011 με αριθμό πράξης θεώρησηςτα Τ-ΔΑ με α/α 201-300 .

γ)Τα υπ'αριθμ...../ 08-07-2011 και/29-11-2011 Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης ,εκδοθέντα από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, είναι πλαστά καθόσον φέρνουν ίχνος διάτρησηςενώ η εν λόγω επιχείρηση θεώρησε τελευταία φορά το έτος 2006 και σύμφωνα με την καρτέλα θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων η επιχείρηση έχει θεωρήσει στις 05-03-2003 με αριθμό πράξης θεώρησης Τιμολόγια Πώλησης-Δελτία Αποστολής με α/α από 201-300.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει ».

Επειδή 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή εν προκειμένω όπως αποτυπώνεται στο κεφ. 2.1.«ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΟΥΝ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ» της οικείας έκθεσης ελέγχου, σαφώς και με επαρκή στοιχεία προκύπτει, σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες, ότι οι επιχειρήσεις και είναι **«συναλλακτικά» ανύπαρκτες**, καθόσον :

Ως προς την επιχείρηση, ΑΦΜ:

- Έκανε έναρξη εργασιών στις 01/10/2008 με αντικείμενο εργασιών τις, με έδρα ένα μισθωμένο ακίνητο 6 τ.μ. . Το εν λόγω ακίνητο σε καμία περίπτωση δεν μπορούσε να αποθηκεύσει την ποσότητα και των όγκο των εμπορευμάτων που φαίνεται να πούλησε βάσει των στοιχείων των συγκεντρωτικών

καταστάσεων (**705.625,81 ευρώ**) καθόσον η επιχείρηση δεν έχει κάποιο άλλο δηλωμένο υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο.

- Από το εν λόγω ακίνητο απεχώρησε σύμφωνα με πληροφορίες του ιδιοκτήτη προς άγνωστη κατεύθυνση. Προσπάθειες ανεύρεσης τουαπό τις ελεγκτικές υπηρεσίες απέβησαν άκαρπες.
- Η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν έχει υποβάλει φορολογικές δηλώσεις από ενάρξεως της επιχείρησης πέραν της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έτους 2010 η οποία εμφανίζει μηδενικά έσοδα και της δήλωσης ΦΠΑ που αφορούσε τον 10^ο /2008.
- Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 για καμία διαχειριστική περίοδο ενώ από την διασταύρωση των εν λόγω συγκεντρωτικών καταστάσεων μέσω της εφαρμογής της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι δηλώθηκε ως προμηθευτής με συνολική καθαρή αξία εκδοθέντων τιμολογίων 705.625,81 ευρώ ενώ δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης. Επομένως δεν αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες και κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να πωλήσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία.

Ως προς την επιχείρηση, ΑΦΜ

- Η επιχείρηση συστάθηκε νόμιμα από το έτος 1995 με κύρια δραστηριότητα την (δραστηριότητα η οποία δεν συνάδει με τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στον προσφεύγοντα τα οποία αφορούσαν σε.....).
- Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλει φορολογικές δηλώσεις από το έτος 2007 και μετά.
- Οι τελευταίες θεωρήσεις φορολογικών βιβλίων και στοιχείων ήταν το έτος 2006.
- Δεν έχουν υποβληθεί συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 για κανένα έτος από το 2005 και μετά. Από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων μέσω της εφαρμογής της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι για το υπό κρίση έτος 2011 η επιχείρηση δηλώθηκε ως προμηθευτής με συνολική αξία εκδοθέντων τιμολογίων 311.027,00 ευρώ ενώ δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης. Επομένως δεν αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες και κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να πωλήσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία.
- Σύμφωνα με πληροφορίες η επιχείρηση λειτούργησε στην δηλωθείσα έδρα της μέχρι τον Μάιο του έτους 2006. Στις 20-03-2008 συνεργείο του ΣΔΟΕμετέβη στην δηλωθείσα έδρα και διαπίστωσε ότι η επιχείρηση δεν λειτουργεί. Ομοίως στις 20/12/2010 το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου βρήκε στην δηλωθείσα διεύθυνση να λειτουργεί άλλη επιχείρηση.
- Με την υπ' αριθμ..... /10-04-2008 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών η επιχείρηση κηρύχθηκε σε πτώχευση και ορίσθηκε ημερομηνία παύσης πληρωμών η 06-11-2007.

- Επικουρικώς αναφέρεται ότι για τα έτη 2003,2005,2007 και 2008 έχουν καταλογισθεί σε βάρος της επιχείρησης από την αρμόδιαπλήθος παραβάσεων για λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με επιβολή προστίμων συνολικής αξίας 5.460.868,00€ χωρίς να έχει επέλθει συμβιβασμός ή προσφυγή για τα πρόστιμα αυτά.

Επειδή η εικονικότητα των συναλλαγών που αναφέρονται στα Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Πώλησης, εκδοθέντων από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εν λόγω επιχείρηση από το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσηςκαθόσον: α) ομε την υπ'αριθμ..... /03-09-2014 υπεύθυνη δήλωσή του κατέθεσε ότι δεν γνώριζε τον προσφεύγοντα και ουδέποτε είχε επαγγελματική συνεργασία απόπου έχει κάνει έναρξη εργασιών και ποτέ δεν είχε εκδώσει τιμολόγια προς την επιχείρησή του , β) η εν λόγω κατάθεση τουεπιβεβαιώθηκε κατόπιν ελέγχου των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του υπό κρίση έτους 2010. Επικουρικώς αναφέρεται ότι η εν λόγω ατομική επιχείρηση είχε ετήσιο τζίρο **30.232,53 ευρώ** ενώ συγκριτικά τα Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Πώλησης που εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα ήταν συνολικής καθαρής αξίας **28.544,00 ευρώ**.

Επειδή βάσει πραγματικών δεδομένων και κατόπιν διεξοδικού ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες προκύπτει σαφώς και με επαρκή στοιχεία η συναλλακτική ανυπαρξία των ως άνω εκδοτών και η εικονικότητα των συναλλαγών που αναφέρονται στα επίμαχα Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Πώλησης. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται η αιτία έκδοσης των φορτωτικών που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση....., ΑΦΜ, για την μεταφορά των αγαθών που αναφέρονται στα εν λόγω πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εξάλλου από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορτωτικών, προέκυψε : α) ότι οι φορτωτικές δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου όπως προβλέπεται σύμφωνα με το άρθρο 16 του ΚΒΣ, β) η ημερομηνία έκδοσης αυτών είναι χρονικά μεταγενέστερη κατά ένα έως και δύο μήνες από την ημερομηνία έκδοσης των σχετικών συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων (σχετ. ο πίνακας του κεφ.2.2.4 της οικείας έκθεσης ελέγχου), γ)στις υπ'αριθμ..... /26-03-2010,/26-03-2010 και/05-09-2011 φορτωτικές δεν αναγράφεται το είδος και ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα και επιπλέον από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 προέκυψε ότι οδεν έχει δηλώσει τον προσφεύγοντα στους πελάτες του.

Επειδή ο προσφεύγων τόσο κατά την διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση από το Σ.Δ.Ο.Ε. , όσο και και στο ενδικοφανές στάδιο με την υπό κρίση προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ώστε να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών όπως στοιχεία σχετικά με τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάχθηκε , την σχέση αυτών με τους εκδότες , τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και σχετικών παραστατικών πληρωμής. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των εν λόγω συναλλαγών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή το επικαλούμενο υπ'αριθ..... /2013 Πρακτικό Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου ΚΒΣ της Επιτροπής του άρθρου 70^Α του ν.2238/1994,παρεμφερούς ,ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, περιπτώσεως, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον σύμφωνα με παρ.1 του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/99), δεδικασμένο μπορεί να δημιουργηθεί μόνο από δικαστικές

αποφάσεις και επομένως οι διοικητικές πράξεις ακόμη και αν είναι απρόσβλητες, δε δημιουργούν δεδικασμένο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης.....,και, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης επιμέτρησης των επιβληθέντων προστίμων καθόσον δεν εφαρμόσθηκε το ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 55 παρ.2 περ.γ του ν.4174/2013 όπως προβλέπεται από την πάγια νομολογία του Δ.Ε.Κ.

Επειδή στη παρ. 48 του άρθρου 72 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015) του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζεται :

«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 δήλωσή 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 συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν έχει προβεί στην προαναφερόμενη απαιτούμενη ανεπιφύλακτη αποδοχή, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/2013 και ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός του περί μη επιλογής από την Φορολογική Διοίκηση του επιεικέστερου καθεστώτος επιβολής προστίμου που ορίζουν οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ...../.....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος
....., ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997 :

$\Sigma.B.(2)X(1) \times 12.520,00 = 25.040,00$ ευρώ

$\Sigma.B.(2)X(1) \times 12.530,00 = 25.060,00$ ευρώ

$\Sigma.B.(2)X(1) \times 10.530,00 = 21.060,00$ ευρώ

$\Sigma.B.(2)X(1) \times 16.850,00 = 33.700,00$ ευρώ

$\Sigma.B.(2)X(1) \times 1.164,00 = 2.328,00$ ευρώ

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις παρ.8 και 9 του ιδίου άρθρου:

$\Sigma.B.(1)X(5) \times 586,00 = 2.930,00$ ευρώ

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 110.118,00 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997 :

$\Sigma.B.(2)X(1) \times 20.500,00 = 41.000,00$ ευρώ

$\Sigma.B.(2)X(1) \times 5.155,00 = 10.310,00$ ευρώ

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις παρ.8 και 9 του ιδίου άρθρου:

$\Sigma.B.(1)X(3) \times 600,00 = 1.800,00$ ευρώ

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 53.110,00 ευρώ

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).