



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 24/12/ 2018

Αριθμός Απόφασης 5133

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

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

ε. 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.

στ. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **31-08-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατοίκου Βόλου επί της οδού αρ. κατά:

Της υπ' αριθ. /**23-07-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31-08-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το αρ. πρωτ. /08-06-2010 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερική Διεύθυνση Θεσσαλίας, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ λόγω αρμοδιότητα, Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ και Παροχή Στοιχείων που αφορούσε τον του, ΑΦΜ (τον προσφεύγοντα) και συγκεκριμένα:

“Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και συγκεκριμένα α) Τ.Π.Υ. Νο /20-06-2004 καθαρής αξίας 23.909,70 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.303,75 ευρώ, β) Τ.Π.Υ. Νο /20-08-2004 καθαρής αξίας 27.033,95 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.866,11 ευρώ και γ) Τ.Π.Υ. Νο /29-10-2004 καθαρής αξίας 21.597,65 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.887,58 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 72.541,30 ευρώ, πλέον ΦΠΑ συνολικής αξίας 13.057,44 ευρώ, που εκδόθηκαν από την ανύπαρκτη επαγγελματικά επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, Υπηρεσίες Συντονισμού & Επιθεώρησης Υπεργολάβων – Εμπόριο Οικοδομικών Υλικών & Διαφημιστικές Υπηρεσίες, Τρίκαλα, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Τρικάλων”

Με βάσει της ανωτέρω, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Β' ΒΟΛΟΥ (νυν Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ) :

- Η υπ' αριθ. /03-09-2010 Εκκαθαριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 έως 31/12/2004, Φ.Π.Α. ποσού 14.808,73€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 43.676,96€, ήτοι συνολικού ποσού 58.485,69€

Κατά της προαναφερόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου, ασκήθηκε προσφυγή από τον προσφεύγοντα και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /**2018** απόφαση από το Διοικητικό Πρωτοδικείο

Βόλου, Τμήμα Α΄ Τριμελές,, ακυρώνοντας την ανωτέρω πράξη σύμφωνα με την οποία ανέπεμψε την υπόθεση στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. **προκειμένου τα αρμόδια όργανα να ενεργήσουν τα νόμιμα ήτοι κλήση του προσφεύγοντα σε προηγούμενη ακρόαση.**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή/16-04-2018 μερικού ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζει η ανωτέρω απόφαση του Διοικητικό Πρωτοδικείο Βόλου . Επακολούθησε έλεγχος από τον ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. ο οποίος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 01-06-2018 το υπ' αριθ./24-05-2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν. 4174/2013 και δόθηκε 20ημερη προθεσμία προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του. Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις 20-06-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις του. Μετά το πέρας του ελέγχου ο ανωτέρω ελεγκτής συνέταξε την από 23-07-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ σε επανάληψη διαδικασίας.

Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12/2004 την κατωτέρω προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα:

-Εκδόθηκε η υπ' αριθμ./23-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 14.808,72€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση(άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 13.350,06€, ήτοι συνολικού ποσού 28.158,78€, το οποίο βεβαιώθηκε στις 17-08-2018 (,ΑΧΚ/..).

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τα βιβλία και στοιχεία δεδομένου ότι, α) δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/04/2004-30/06/2004, 01/07/2004-30-09/2004 & 01/10/2004-31/12/2004 και β) από την λήψη των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 72.541,30€.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-Ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να επανέλθει σε έλεγχο παλαιάς χρήσης (2004), διότι με αποφάσεις του ΣτΕ, έχει παραγραφεί.

- Ότι δεν κλήθηκε για παροχή εξηγήσεων και συνεπώς η έκθεση ελέγχου είναι νομικώς πλημμελής, διότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας εκδόσεώς της,

- Ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές και τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, πρόκειται για επανάληψη διαδικασίας κατόπιν δικαστικής απόφασης και όχι για αρχικό έλεγχο και ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11**

του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-13], ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου 36 §1,2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά», με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 6 του Ν.2238/1995 [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης» και με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 5 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997], ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Στην προκείμενη περίπτωση η υπ' αριθ./2018 απόφαση από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Βόλου , Τμήμα Α' Τριμελές κοινοποιήθηκε στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 12-04-2018 και η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε, στις 31-07-2018 στον του (προσφεύγων), πριν δηλαδή από την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση της Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου και επομένως ο λόγος που επικαλείται ο προσφεύγων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με αρ. πρωτ...../24-04-2018 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα γνωστοποίηση, ότι εκδόθηκε η υπ. αριθ...../16-04-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, όπου ο ελεγκτής της ίδιας Δ.Ο.Υ. , ζητούσε, εντός πέντε (5)ημερών, να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 έως 31/12/2005 και κάθε άλλο στοιχείο για την διενέργεια του ελέγχου. Ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση αυτή και έθεσε στην διάθεση του ελέγχου εντός της δοθείσης προθεσμίας τα

παραπάνω ζητηθέντα βιβλία- στοιχεία και το μεγαλύτερο μέρος των δηλώσεων και των καταστάσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], 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. 2. 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 εμπεριστατωμένα 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.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 01-06-2018 το υπ' αριθ./24-05-2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένο τον υπ' αριθ./...../2018 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις 20-06-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή δεν τον κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : «*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 επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του

τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 08-06-2010 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ/κη Δ/ση Θεσσαλίας και στην από 23-07-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ. Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για την εκδότρια επιχείρηση, “.....” με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

«.....1) Πρόκειται για μια επιχείρηση η οποία παρουσίασε μία νομιμοφάνεια με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών και τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, χωρίς να έχει υποβάλει καμιά άλλη μεταβολή.

2) Στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση της εταιρίας μετέβη καν επανειλημμένα συνεργεία υπαλλήλων της υπηρεσίας (τότε Σ.Δ.Ο.Ε.), χωρίς ποτέ να διαπιστωθεί οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα.

3) Ουδέποτε είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου και μεταφορικά μέσα - φορτηγά αλλά και ούτε κατατέθηκαν ή προσκομίσθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης εργασιών σε υπεργολάβους και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να εκτελέσει τεχνικά έργα (χωματουργικές εργασίες - εκσκαφές - μεταφορές), σχετικό έγγραφο του Υ.Π.Ε.ΧΩ.ΔΕ.

4) Ουδέποτε απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ώστε να έχει την δυνατότητα να εκτελέσει τεχνικές εργασίες που αναλάμβανε (σχετικό έγγραφο του Ι.Κ.Α. Τρικάλων).

5) Από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών που υπέβαλαν τρίτοι και δήλωσαν (την επιχείρηση) ως προμηθεύτρια και τις οποίες κοινοποίησε η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών, Συστημάτων στο ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι για τις ΧΡΗΣΕΙΣ 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 η ως άνω εταιρεία φαίνεται να εξέδωσε Τιμολόγια, πραγματοποίησε δηλαδή πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 256.511,64 ευρώ, 1.529.515,40 ευρώ, 191.298,19 ευρώ, 175.254,22 ευρώ, 207.493,30 ευρώ και 29.362,66 ευρώ αντίστοιχα, με μηδενικές αντίστοιχα αγορές, δαπάνες αφού δεν βρέθηκε καμιά επιχείρηση που να υπήρξε προμηθευτής ή συνεργάτης της.

6) Ως εκ τούτου το ύψος των πωλήσεων άνω των 2.000.000,00 ευρώ συγκρινόμενο με τις αγορές (συνολικά 0,00 €) είναι δυσανάλογο έως εξωπραγματικό, δηλαδή οι πωλήσεις της εταιρείας «.....» σε καμιά περίπτωση ΔΕΝ αναπαριστούν πραγματικά μεγέθη.

7) Η επιχείρηση από έναρξως της (2001) έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μόνο για τη χρήση 2003 και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τις χρήσεις 2001-2002-2003. Οι ανωτέρω δηλώσεις χαρακτηρίστηκαν ανακριβείς αφού αν και εμφανίστηκαν σημαντικά ποσά ως δαπάνες, καμία δαπάνη δεν επαληθεύτηκε, δηλαδή δεν βρέθηκε καμιά επιχείρηση που να υπήρξε

προμηθευτής της ή συνεργάτης ούτε φυσικά προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά δαπανών. Συνεπώς η επιχείρηση υπέβαλε τις ανωτέρω δηλώσεις αποκλειστικά και μόνο να προσδώσει κάποια νομιμοφάνεια.

8) Η επιχείρηση από ενάρξεως δεν υπέβαλε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών κατά παράβαση του άρθρου 20 του ΠΑ 186/92 (ΚΒΣ).

9) Η εξόφληση των συναλλαγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκε στις περισσότερες περιπτώσεις με μετρητά, ακόμη και των φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ κατά παράβαση του άρθρου 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92 σύμφωνα με το οποίο ορίζεται η υποχρέωση εξόφλησης αυτών των συναλλαγών είτε μέσω τραπεζικού λογαριασμού, είτε με δίγραμμες επιταγές.

10) Η από 13-07-2009 κατάθεση του χαρακτηρίζεται αόριστη και χωρίς συγκεκριμένες διευκρινήσεις στα ουσιώδη στοιχεία των συναλλαγών.

11) Σε επιχείρηση «πελάτη» της βρέθηκαν συν των άλλων και οκτώ (8) λευκά τιμολόγια της ανωτέρω επιχείρησης, η ύπαρξη των οποίων δεν αιτιολογήθηκε αλλά ο έλεγχος προδήλως συμπεράνει ότι θα συμπληρωνόταν σε περιεχόμενο και ποσό κατά τις φορολογικές ανάγκες που θα παρουσιάζονταν μελλοντικά.

Για όλους τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος το Σ.Δ.Ο.Ε. έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «» είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ΑΝΥΠΑΡΚΤΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥΣ.

Επειδή λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «» φέρεται να είναι και η επιχείρηση: ΤΟΥΠΟΛΙΤΙΚΟΣ ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ - ΒΟΛΟΣ ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. : ΒΟΛΟΥ

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα από την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προέκυψε ότι :

-
- Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντα (ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ με ΑΠΘ/2004) στις σελ. 7, 9 και 11 αντίστοιχα στις εγγραφές των μηνών Ιουνίου, Αυγούστου και Οκτωβρίου 2004.
- Έχουν συμπεριληφθεί στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Προμηθευτών έτους 2004.
- Έχουν συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2ου, 3ου και 4ου τριμήνου οι οποίες όμως δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Εστάλη σχετικό πληροφοριακό δελτίο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β' ΒΟΛΟΥ η οποία προέβη στον προσδιορισμό του φόρου.
- Συνεπώς ο προσφεύγων, στη ΧΡΗΣΗ 2004 έλαβε, αποδέχτηκε και έκανε χρήση τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 72.541,30 € πλέον ΦΠΑ με φερόμενο ως εκδότη την επιχείρηση «..... ΑΦΜ

Όμως τα συγκεκριμένα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που έλαβε ο προσφεύγων, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολο των συναλλαγών για τους εξής λόγους:

Κατά τη χρονική περίοδο που εκδόθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια, η επιχείρηση « - Α.Φ.Μ. » ήταν ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ με την έννοια της επαγγελματικής δραστηριότητας, της ενημέρωσης των βιβλίων, της έκδοσης φορολογικών στοιχείων και κυρίως της πραγματοποίησης των συναλλαγών και κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί σε εργασίες.

- Επιπλέον λόγοι που συνηγορούν στη μη πραγματοποίηση των συναλλαγών είναι:

1) Για τις συγκεκριμένες εργασίες δεν επιδείχτηκαν συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντα και της επιχείρησης “.....”, αλλά ούτε και συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντα και των πελατών του στους οποίους εκτέλεσε τα έργα, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 820/1978(ΦΕΚ Α'174] όπως αυτό συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 2 παρ. 5 του Ν. 2954/.2001[ΦΕΚ 255 Α'/2-11-2001) ορίζονται τα εξής: Όποιος αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερης των έξι χιλιάδων (6.000,00) ευρώ, υποχρεούται να γνωστοποιήσει πριν την έναρξη των εργασιών του στον αρμόδιο για την φορολογία του οικονομικό έφορο τα στοιχεία του αναλαμβάνοντας τις εργασίες εργολάβου ή υπεργολάβου ή να καταθέσει στον αυτό οικονομικό έφορο αντίγραφο του συμφωνητικού ανάληψης των εργασιών αυτών.

2) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου υπεργολάβων (3%) με αποτέλεσμα να μην αποδοθεί ο οφειλόμενος φόρος στο Δημόσιο για τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

3) Το συνολικό ποσό της επιμέτρησης (€76.359,27) είναι μεγαλύτερο από ότι το ποσό των τριών τιμολογίων που τελικά έλαβε από την επιχείρηση “.....”(72.541,30), κατά 3.817,97 €.

Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στα βιβλία του προσφεύγοντα καθώς και στα φορολογικά στοιχεία δαπανών και εσόδων κατά το έτος 2004, προέκυψαν τα εξής:

α) Όλα τα παραπάνω έργα εκτελέστηκαν από τον προσφεύγοντα, αν και δεν μας επέδειξε συμφωνητικά, καθώς αυτή είναι η δραστηριότητα του, όπως αναφέρεται και στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, δηλαδή επισκευές, συντηρήσεις κτιρίων, βιομηχανικά και εποξειδικά δάπεδα.

- Για όλα τα παραπάνω έργα εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΠ-ΔΑ και ΤΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 140.487,85 ευρώ, ποσοστό 63,43% του συνολικού τζίρου του έτους 2004.

β) Προμηθεύτηκε το μεγαλύτερο μέρος των υλικών που ήταν απαραίτητα (τσιμέντα, χαλαζιακή άμμος, βαφές κλπ] από την (ΑΦΜ), εταιρεία συμφερόντων του, και τα μετέφερε στα διάφορα έργα εκδίδοντας δικά του δελτία αποστολής.

- Από τα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου προκύπτει ότι αγορές υλικών από την εταιρεία αυτή ήταν 42.675,25 ευρώ, ποσοστό περίπου 70% των συνολικών αγορών αν αφαιρέσουμε τα τιμολόγια εικονικών δαπανών από την επιχείρηση “.....” και τα ΤΠΥ (καθ. αξίας 52.000,00 ευρώ) από την επιχείρηση “.....”.

γ) Χρησιμοποίησε στα έργα το προσωπικό της επιχείρησης “.....”, καθώς εμφανίζει στα βιβλία του τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με είδος παρασχεθείσης υπηρεσίας την «παραχώρηση

εργατικού προσωπικού για εργασίες από Ιανουάριο μέχρι Δεκέμβριο του έτους 2004» συνολικής καθαρής αξίας 52.000,00 ευρώ.

- Επομένως είναι αναμφισβήτητο ότι τα έργα αυτά δεν τα εκτέλεσε η επιχείρηση “.....”, αλλά ο ίδιος ο προσφεύγων με τη συνδρομή της επιχείρησης “.....”, καθώς υπάρχουν τιμολόγια αγοράς υλικών αλλά και παροχής υπηρεσιών.

- Ο πίνακας επιμέτρησης της επιχείρησης “.....” έγινε, για να καλύψει-επεξηγήσει τα εικονικά τιμολόγια, τα οποία κατασκευάστηκαν προκειμένου ο ελεγχόμενος να αυξήσει το φόρο εισροών και να προκύψει μειωμένο ποσό ΦΠΑ για καταβολή.

4) Αν και το άρθρο 18 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) ορίζει ότι: *«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή»* η λήπτρια επιχείρηση, κατά παράβαση της ανωτέρω διάταξης, η οποία θεσπίστηκε με προφανή σκοπό να αποτελέσει εργαλείο των ελεγκτικών υπηρεσιών στον εντοπισμό των εικονικών συναλλαγών και τον εν γένει περιορισμό του φαινομένου διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να πληροφορήσει τον έλεγχο αν εξοφλήθηκαν και πως τα επίμαχα τιμολόγια, υπεκφεύγοντας και προσπαθώντας να μην διευκολύνει τον έλεγχο.

5) Η ανάθεση του έργου στον (άτομο που δεν γνώριζε) αντιτίθεται των συνήθη εμπορικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις οποίες όταν η συνεργασία πραγματοποιείται για πρώτη φορά απαιτείται η ύπαρξη εγγράφων ή αποδεικτικών στοιχείων για την ταυτοποίηση και απόδειξη συναλλαγής. Το αντίθετο επιβεβαιώνει και ενισχύει το γεγονός της μη πραγματοποίησης της.

6) Ο προσφεύγων σαν διαχειριστής της επιχείρησης “.....”, με (ΑΦΜ), έχει απασχολήσει ξανά την Δ.Ο.Υ. σαν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση “.....”, και οι συναλλαγές κρίθηκαν στο σύνολο τους εικονικές.

7) Πέραν της αξιολόγησης ίσα της εκτίμησης μεμονωμένα όλων των επιμέρους προαναφερθέντων ευρημάτων, στοιχείων, γεγονότων, κλπ., απαιτείται σύμφωνα και με την απόφαση του ΣτΕ 1664/04 (ίδιες αποφάσεις ΣτΕ 2223/95, 520/94) και συνολική εκτίμηση των δεδομένων μιας υπόθεσης για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής. Η συνολική λοιπόν εικόνα που προκύπτει για την οικεία υπόθεση, μέσα από πληθώρα αντιφάσεων, αντικρουόμενων ισχυρισμών, ευρημάτων που αντίκειται στην κοινή λογική και τις πρακτικές του επιχειρείν ίσα των συναλλακτικών ηθών, δεν αφήνει καμιά αμφιβολία για την εικονικότητα των συναλλαγών ίσα του γεγονότος ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση χρησιμοποίησε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία για να μην αποδώσει σημαντικά ποσά Φ.Π.Α. ή και Φόρου Εισοδήματος στο Δημόσιο.

- **Μετά από τα παραπάνω και συνεκτιμώντας:**

- Το γεγονός ότι η επιχείρηση «.....» αν και ήταν στη ΧΡΗΣΗ 2004 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ εξέδιδε από σύστημα και κατ' εξακολούθηση μεγάλο αριθμό ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ, όπως απεδείχθη σε προγενέστερο έλεγχο.

- Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, από τον προσφεύγοντα,, κανένα στοιχείο (συμφωνητικά, αποδείξεις πληρωμών, κλπ), για να τεκμηριώσει ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές με την επιχείρηση “.....”.
- Όλα τα ευρήματα από τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης συνηγορούν ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες στα έργα που ανέλαβε ο προσφεύγων, αναμφισβήτητα πραγματοποιήθηκαν σε συνεργασία με την επιχείρηση “.....” (εργατικό προσωπικό και υλικά) ίσα καμία ανάμειξη δεν είχε η επιχείρηση “.....”, εξάλλου ήταν μη εξειδικευμένη σε τέτοιου είδους έργα.
- Οι εν λόγω συναλλαγές είναι ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ στο σύνολο τους και ο λήπτης αυτών (ο προσφεύγων), τελούσε σε πλήρη γνώση της εικονικότητας.
- Επειδή βάσει των ανωτέρω, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο εκδότης είναι εικονικά και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές **είναι αβάσιμος.**

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 08-06-2010 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ/κη Δ/ση Θεσσαλίας και στην από 23-07-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ. Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα ελέγχου” της από 01-09-2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/92 (ΚΒΣ) και εν συνεχεία στην από 23-07-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ αναφέρεται ότι: «α)....πρόκειται περί αναμφισβήτητου εκδότη μεγάλου αριθμού και αξίας εικονικών φορολογικών στοιχείων.

β) Την μη προσκόμιση κανενός στοιχείου στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα που να αποδεικνύει τα πραγματικά των συναλλαγών (Εργολαβικά συμφωνητικά, τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών, με επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, τα παραστατικά απόδοσης του φόρου εργολάβων 3% για τις συγκεκριμένες υπεργολαβίες, επιμετρήσεις κ.ο.κ.) και να αναιρεί τα τεκμηριωθέντα στην έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 [Κ.Β.Σ.] του Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλίας και όλων των προηγούμενα αναφερθέντων καταλήγει στο συμπέρασμα ότι:

- η επιχείρηση ΤΟΥ(προσφεύγων), με ΑΦΜ ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για τη χρήση 2004, τρία (3) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.....»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-07-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ. Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ σε επανάληψη διαδικασίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 με αριθμ. πρωτ./31-08-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ

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

Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2004
Διαφορά φόρου	14.808,72
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	13.350,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.158,78

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.