



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-5-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1279

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου

εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15-01-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου, στη θέση, Τ.Κ. κατά των με αριθμ.: **α) .../18-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και **β) .../18-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την από 18-1-2021 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-1-2021** 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:

- Με την με αριθμό **...../18-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **23.682,40€**, λόγω λήψης **επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 59.206,00€**, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:
- Με την με αριθμό **...../18-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού **6.370,85€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού **3.185,43€**, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **523,30€**, **ήτοι συνολικό ποσό 10.079,58€**, λόγω λήψης επτά εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 59.206,00€. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του και προσθήκης της αξίας των επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../27-10-2020 εντολής ελέγχου που εκδόθηκε για τον του με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων & μετάλλων (scarp)».

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./14-10-2020 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων, σχετικά με έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών μετάλλων και σιδήρου (scrap).

Με την υπ' αριθμ./27-10-2020 γνωστοποίηση ενημερώθηκε ο προσφεύγων σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 19 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τα άρθρα 397 και 398 του Ν.4512/2018 και κλήθηκε να προσκομίσει τα φορολογικά του βιβλία και στοιχεία. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και προσκόμισε τα φορολογικά του βιβλία, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και τα τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης αυτών, από όπου προέκυψε η λήψη τιμολογίων που αφορά την αγορά χαλκού (σκράπ) άνευ Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρ.39^Α του Ν. 2859/2000.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα των εξής φορολογικών παραστατικών :

A/A	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	ΔΑ ..	07/06/2014	..., ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:		ΑΘΕΩΡΗΤΟ
2	TIM ..	07/06/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	6.300,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
3	TIM ..	09/06/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	6.944,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
4	TIM ..	16/07/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	7.380,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
5	TIM ...	16/07/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	9.840,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
6	TIM ..	16/07/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	18.122,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
7	TIM - ΔΑ ..	07/10/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	6.000,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
8	TIM - ΔΑ ..	08/10/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	4.620,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ					59.206,00€	

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος επέβαλε το πρόστιμο του άρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015, λόγω λήψης και καταχώρησης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και την πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά, εκδίδοντας τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμου και το υπ'αριθμ./9-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων, τα οποία επέδωσε στον προσφεύγοντα. Επί αυτού, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα, κατόπιν έκδοσης της ΔΔΑΔ Α/2020 απόφασης αναστολής λειτουργίας της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., λόγω κοροναϊού, το υπ' αριθμ. .../17-12-2020 υπόμνημά του.

Ο έλεγχος, απέρριψε τους ισχυρισμούς του και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου**/15-01-2021** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι αυτές και οι σχετικές εκθέσεις συντάχθηκαν επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετήθηκαν από τον υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. που συνέταξε τις εκθέσεις φόρου εισοδήματος & ΚΦΑΣ. Ειδικότερα αποδέχθηκαν το γενικό ισχυρισμό ότι η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιεί συναλλαγές και ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που «φέρεται» να πούλησε σε αυτόν. Πλην όμως ο ίδιος πολλές φορές είχε επισκεφθεί την επιχείρηση και παρέλαβε τα επίδικα εμπορεύματα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει και επικαλείται αποδείξεις καταβολής του τιμήματος στην τράπεζα. Δεν μπορεί να γνωρίζει πώς η εκδότρια απέκτησε τα εμπορεύματα. Δεν είχε λόγο να λάβει εικονικά τιμολόγια, καθώς η επιχείρησή του δεν υπάγεται σε καθεστώς Φ.Π.Α. και η λήψη εικονικών τιμολογίων δεν του είναι χρήσιμη, καθώς η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων είθισται να γίνεται λόγω φοροδιαφυγής και μείωσης του Φ.Π.Α. Ως αγοραστής υπήρξε καλόπιστος. Επίσης, κατά το χρόνο λήψης των επίμαχων τιμολογίων ίσχυε η Πολ. 1249/21-11-2013, σύμφωνα με την οποία, στον καλόπιστο λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 του 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.1 περ. ε' του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε στη συγκεκριμένη χρήση: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση».

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

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή παρέλειψε ολοσχερώς να εξετάσει εάν εν τοις πράγμασι και όχι βάσει ενδείξεων πραγματοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον

επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: «...Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία **νομοτύπως** εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, **ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).**

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία».

¹ Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, 116/2013, 505/2012, 1498/2011 κλη).

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ.2, περ. γ' υποπερ.ββ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' (λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου) μειώνεται ως εξής:

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται].

Τα ως άνω δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ. ββ' της περ.γ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 **διαγράφηκαν** με την παρ. 10 του άρθρου 48 του ν.4223/2013 (**ΦΕΚ Α 287/31-12-2013**).

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ.3β του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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», ενώ στην παρ.5 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170)»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ Βέροιας απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 14-10-2020 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στον εκδότη των στοιχείων. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και

εμπεριστατωμένα στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ & Φόρου Εισοδήματος, της ΔΟΥ Βέροιας.

Ειδικότερα, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ατομική επιχείρηση του από και προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις είναι εικονικά και ελήφθησαν ή εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στον εκδότη με Α.Φ.Μ.: διαπιστώθηκε ότι:

«Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.

α. Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγорών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και λήψεως της.

β. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της.

γ. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τη χρήση 2014 στερείτο έδρας όπως αναλυτικά αναφέρεται στο οικείο κεφάλαιο της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

δ. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα. Όσον αφορά τον αποθηκευτικό χώρο που μίσθωσε ο ελεγχόμενος απ' την αναφέρονται τα παρακάτω:

Το αντικείμενο δραστηριότητας είναι τελείως διαφορετικό από το δηλωθέν στη Δ.Ο.Υ ήτοι χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap).

Δεν δηλώθηκε δευτερεύουσα δραστηριότητα απ' την ελεγχόμενη οντότητα.

Δεν χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά από τον ίδιο σύμφωνα με την υποβληθείσα στην Υπηρεσία Υπεύθυνη Δήλωση της ...(εκμισθώτριας) και καθώς η ελεγχόμενη δεν διέθετε προσωπικό επαληθεύεται το γεγονός αυτό.

Λειτουργήσε μόνο για τρεις μήνες.

Ημιυπόγειος χώρος δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για αποθήκευση παλαιών σιδήρων και μετάλλων και στον περιβάλλοντα χώρο δεν είχε τοποθετηθεί τίποτα σύμφωνα με τα δηλωθέντα απ' την ιδιοκτήτρια ...(εκμισθώτρια). Απ' την εν γένει έρευνα που διεξήχθη κατόπιν της ανωτέρω εντολής ελέγχου δεν διαπιστώθηκε η εμπορία μπαταριών.

Από κανένα στοιχείο που έχει στην κατοχή του ο έλεγχος αλλά και από τις δηλώσεις των ιδιοκτητών των Φ.Ι.Χ που εμφανίζονται να διεξάγουν μεταφορές για λογαριασμό της ελεγχόμενης, όπως αναλυτικά θα αναφερθούμε στην συνέχεια της παρούσας, δεν προκύπτει ότι διεξήχθησαν συναλλαγές της ελεγχόμενης από τον αποθηκευτικό αυτό χώρο.

Σύμφωνα με τα ως κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα είναι ξεκάθαρο και πέρα πάσης αμφιβολίας ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση μίσθωσε τον χώρο στο επί της με, ως έδρα,

με σκοπό να πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνταν για να κάνει έναρξη εργασιών έτσι ώστε να αποκτήσει φορολογική υπόσταση.

Τέλος, αναφέρουμε ότι από την έρευνα-έλεγχο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αποθήκευση τους σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων.

Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.

Η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει και από τον τρόπο έκδοσης τους καθώς:

Εκδίδονται συνεχόμενα στοιχεία ανά λήπτρια επιχείρηση.

Υπάρχουν λάθη στις αθροίσεις.

Υπάρχουν αλλαγμένες ημερομηνίες και νούμερα στοιχείων.

Υπάρχουν έτοιμα συμπληρωμένα στοιχεία με την επωνυμία της λήπτριας επιχείρησης και το μεταφορικό μέσο έτοιμα να εκδοθούν κατά παραγγελία.

Υπάρχουν έτοιμα προς έκδοση στοιχεία με τον αριθμό του στοιχείου την ημερομηνία και τον αριθμό του μεταφορικού μέσου.

Από τον έλεγχο των μεταφορικών μέσων που χρησιμοποιήθηκαν προέκυψε ότι καμία συναλλαγή-μεταφορά δεν πραγματοποιήθηκε από την ελεγχόμενη.

Όσον αφορά τις περιπτώσεις που διακινήθηκαν και εμπορεύματα, με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο ελεγχόμενος κάλυψε τους πραγματικά υπόχρεους προς έκδοση παραστατικών, όπως την περίπτωση της επιχείρησης με Α.Φ.Μ και άλλων άγνωστων επιχειρήσεων.

Από τις Υπεύθυνες δηλώσεις που υπέβαλαν οι αυτοκινητιστές προέκυψε ότι τις περισσότερες φορές γινόταν μεταφόρτωση εμπορευμάτων σε αλάνες και μάντρες από μικρά και μεγάλα φορτηγά που έρχονταν και ξεφόρτωναν. Το ενδεχόμενο όμως αυτοί να ήτανε προμηθευτές της ελεγχόμενης αποκλείεται για τους εξής λόγους:

- Ο δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και δεν συναλλάχθηκε ποτέ με επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας οδικές μεταφορές.
- Από τους δεκαέξι μη υπόχρεους που δήλωσε ότι προμηθεύτηκε εμπορεύματα στην συντριπτική τους πλειοψηφία δεν διέθεταν φορτηγό ιδιωτικής χρήσης.
- Οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη με αυτοκινητιστές αφορούσαν αποκλειστικά τις φερόμενες πωλήσεις της.
- Σε αρκετές από τις περιπτώσεις έκδοσης και αντίστοιχα λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, την όλη «νομιμοφάνεια» συμπληρώνει η εξόφληση μέσω τραπέζης των ληφθέντων παραστατικών. Από την επεξεργασία του λογαριασμού που τηρούσε ο ελεγχόμενος στην ALPHA BANK, προκύπτει ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά

παραδείγματα για προσπάθεια πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και των ληπτριών επιχειρήσεων καθώς:

- Σε κάθε κατάθεση από λήπτρια επιχείρηση ακολουθεί ανάληψη ισόποσου ποσού από τον ελεγχόμενο την ίδια μέρα και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές είναι συνεχόμενες.
- Οι περισσότερες καταθέσεις και αναλήψεις πραγματοποιούνται στο ίδιο κατάστημα της τράπεζας. Γεγονός που σημαίνει ότι εκδότης και λήπτης εμφανιζόταν στα καταστήματα της τράπεζας μαζί.
- Έχουμε εξόφληση την ίδια ημέρα δύο τιμολογίων σε διαφορετικό χρόνο, από την ίδια λήπτρια επιχείρηση προκειμένου να κατατεθούν τα χρήματα της εξόφλησης του πρώτου τιμολογίου, να γίνει ανάληψη από τον, έτσι ώστε να ξανακατατεθούν για την εξόφληση του δεύτερου τιμολογίου.
- Έχουμε συνεχόμενες κινήσεις (χρεοπιστώσεις) ανά λήπτρια επιχείρηση»

Επειδή σε ότι αφορά τον προσφεύγοντα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση των εξής φορολογικών στοιχείων:

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	ΔΑ ...	07/06/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:		ΑΘΕΩΡΗΤΟ
2	TIM ...	07/06/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	6.300,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
3	TIM ...	09/06/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	6.944,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
4	TIM ...	16/07/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	7.380,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
5	TIM ...	16/07/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	9.840,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
6	TIM ...	16/07/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	18.122,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
7	TIM - ΔΑ ...	07/10/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	6.000,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
8	TIM - ΔΑ ..	08/10/2014	, ΑΦΜ:	, ΑΦΜ:	4.620,00€	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ					59.206,00€	

Τα τιμολόγια ... & έχουν αλλαγμένα νούμερα, όπως διαπιστώθηκε στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Το τιμολόγιο έχει συμπληρωθεί κανονικά, σε αντίθεση με το κατασχεθέν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε στέλεχος που ήταν κενό.

Επίσης, προσκομίστηκαν τρία αποδεικτικά κατάθεσης του ελεγχόμενου στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό του στην ΑΛΦΑ τράπεζα:

1) 26/08/2014, ποσού 7.880,00€

2) 26/08/2014, ποσού 9.840,00€

3) 24/07/2014, ποσού 6.944,00€

καθώς και απόσπασμα της «κίνησης» του ως άνω λογαριασμού από 18/2/2014 ως 11/8/2014.

Επειδή, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη,, διαπιστώθηκε ότι για τα υπ' αριθμ.,....., και τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν ισόποσες και συνεχόμενες καταθέσεις και αναλήψεις, την ίδια ημέρα και στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, προκειμένου να δοθεί «νομιμοφάνεια» στις ως άνω ανύπαρκτες συναλλαγές, πρακτική που χαρακτηρίζει τις περισσότερες συναλλαγές του εκδότη.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη. Η δε δηλωθείσα έδρα αυτής, αφορούσε ημιυπόγειο χώρο, ο οποίος σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για αποθήκευση παλαιών σιδήρων, ενώ, σύμφωνα με τη δήλωση της εκμισθώτριας του ακινήτου, η μίσθωση διήρκεσε τρεις μήνες και ουδέποτε ο εκδότης τοποθέτησε εμπορεύματα στον περιβάλλοντα χώρο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι επισκεπτόταν την εν λόγω επιχείρηση και παραλάμβανε από εκεί τα αποκτηθέντα εμπορεύματα είναι σε πλήρη αντίθεση με τη δήλωση της εκμισθώτριας του χώρου και επομένως προβάλλεται αναπόδεικτα, ενώ ο ισχυρισμός του περί καλοπιστίας απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς αποδείχθηκε ότι ο εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος.

Περαιτέρω, η λήψη των επίμαχων εικονικών τιμολογίων ωφέλησε τον προσφεύγοντα, καθώς αύξησε το κόστος πωληθέντων και επομένως μείωσε τα φορολογητέα κέρδη του.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **15-01-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./18-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.7 του Ν.4337/2015 και της υπ'αριθμ. &/18-12-2020 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της αριθμ./18-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	23.682,40 €	23.682,40 €

2)Επί της υπ' αριθμ./18-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.370,85 €	6.370,85 €
Πρόστιμο άρ.58 ΚΦΔ	3.185,43 €	3.185,43 €

Εισφορά αλληλεγγύης	523,30 €	523,30 €
Συνολικό ποσό	10.079,58 €	10.079,58 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.