



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3899

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από με ημερομηνία κατάθεσης **31/08/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./21-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/07/2003 – 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/06/2022 έκθεση ελέγχου (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31-08-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/07/2003 – 31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 24.597,64€ πλέον πρόσθετοι φόροι ύψους 29.517,17€, ήτοι συνολικό ποσό 54.114,81€, λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 136.654,00€ πλέον ΦΠΑ 24.597,64€, ήτοι συνολικής αξίας 161.251,64€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στις 09/03/2006 απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου το υπ' αριθ./2006 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, για ενδεχόμενη εικονικότητα φορολογικών στοιχείων που έχει λάβει η προσφεύγουσα από την επιχείρηση με έδρα το Αιγάλεω. Δυνάμει του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου η υπ' αριθ./2006 εντολή, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, και αφού συντάχθηκε η από 03/05/2006 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ, στάλθηκε μαζί με συνημμένα φωτοαντίγραφα των χαρακτηριζόμενων ως εικονικών στοιχείων, στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω με το με αρ. πρωτ./3-5-2006 διαβιβαστικό έγγραφο.

Με το υπ' αριθ. πρωτ./16-06-2006 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου η από 14-06-2006 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/92 Οικονομικών ετών 2003-2004 της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ. Από την εν λόγω έκθεση προέκυψε ότι όλες οι αναγραφόμενες στα παραστατικά συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και της προσφεύγουσας ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Στις 28/01/2009 εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, και αφού διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος στην προσφεύγουσα, συντάχθηκε η από 27/03/2009 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, με ελεγχόμενη επιχείρηση την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία τα κατωτέρω τιμολόγια πώλησης κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή αυτών:

Χρήση 2002

ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Α/Α & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π. 128/28-12-2002 (ΔΑ) 173/28-12-2002	Ελαστικά-ορυκτέλαια	10.0059,00	1.810,62	11.869,62
ΣΥΝΟΛΟ 1		10.0059,00	1.810,62	11.869,62

Χρήση 2003

ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Α/Α & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π. 185/30-03-2003 (ΔΑ) 183/30-03-2003	Ελαστικά-ορυκτέλαια	28.782,00	5.180,56	33.962,56
Τ.Π. 235/25-09-2003 (ΔΑ) 224/25-09-2003	Ελαστικά	26.872,00	4.836,96	31.708,96
Τ.Π. 236/29-09-2003 (ΔΑ) 233/29-09-2003	Βαρέλια ορυκτέλαια	11.484,00	2.067,12	13.551,12
Τ.Π. 145/27-06-2003 (ΔΑ) 194/27-06-2003	Ελαστικά – Βαρέλια ορυκτέλαια	35.804,00	6.445,00	42.249,00
Τ.Π. 249/28-12-2003 (ΔΑ) 219/28-12-2003	Ελαστικά – Βαρέλια ορυκτέλαια	33.712,00	6.068,00	39.780,00
ΣΥΝΟΛΟ 5		136.654,00	24.597,64	161.251,64

Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω συντάχθηκε η από 27/03/2009 έκθεση ΤΑΚΤΙΚΟΥ Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν.2859/2000 (1642/86) ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ 1081/05 της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου οικονομικών ετών 2000, 2001, 2002, 2003 και 2004 για την προσφεύγουσα. Από την εν λόγω έκθεση προκύπτει ότι για τα διαχειριστικά έτη 1999 και 2000 είχε λάβει συνολικά είκοσι (20) εικονικά ως προς τη συναλλαγή τιμολόγια πώλησης από τις επιχειρήσεις με Α.Φ.Μ. και αντίστοιχα, και η προσφεύγουσα είχε αποδεχθεί τις εν λόγω παραβάσεις. Επιπλέον, στο οικονομικό έτος 2004 πέραν των ανωτέρω τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., κρίθηκε ότι έλαβε τέσσερα πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από τον με Α.Φ.Μ..... και ένα εικονικό τιμολόγιο πώλησης ως προς το πρόσωπο από τον Ακολούθως εκδόθηκε η υπ' αριθ./07.04.2009 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.1.-31.12.2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος 47.285,88 ευρώ και πρόσθετος φόρος 137.494,54€.

Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα άσκησε στις 08/07/2009 δικαστική προσφυγή και εν συνεχεία το Διοικητικό Πρωτοδικείο Μεσολογγίου (Τμήμα Μονομελές) με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του, δέχτηκε την προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ./07.04.2009 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της, καθότι για την παραλαβή των υπό κρίση τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ. δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης ή απόδειξης παραλαβής και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου (μετά την αναστολή λειτουργίας της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου) προκειμένου να επαναλάβει την υλική ενέργεια της κατάσχεσης με την επι τόπου σύνταξη και επίδοση στην προσφεύγουσα της απαιτούμενης κατά νόμο έκθεσης (ημερομηνία κοινοποίησης απόφασης δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. 15/12/2021).

Σε εκτέλεση της προαναφερθείσας απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εξέδωσε την υπ' αριθ./21.01.2022 εντολή ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στην ως άνω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Μεσολογγίου (Τμήμα Μονομελές).

Στην συνέχεια οι ελεγκτές, με την υπ' αριθ./12-04-2022 έκθεση κατάσχεσης, κατάσχεσαν τα αντίγραφα των κάτωθι στοιχείων με εκδότρια την κα, με, αφού προηγουμένως παρεδόθηκαν σε αυτήν σύμφωνα με την/12-04-2022 Απόδειξη Παράδοσης Βιβλίων και Στοιχείων. Τα εν λόγω στοιχεία είναι τα κάτωθι:

-Τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών)/30-03-03, καθαρής αξίας 28.782,00€ πλέον ΦΠΑ 5.180,56, συνολικής αξίας 33.962,56€

-Τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών)/25-09-03, καθαρής αξίας 26.872,00€ πλέον ΦΠΑ 4.836,96, συνολικής αξίας 31.708,96€

-Τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών)/29-09-03, καθαρής αξίας 11.484,00€ πλέον ΦΠΑ 2.067,12, συνολικής αξίας 13.551,12€

-Τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών)/27-06-03, καθαρής αξίας 35.804,00€ πλέον ΦΠΑ 6.445,00, συνολικής αξίας 42.249,00€

-Τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών)/28-12-03, καθαρής αξίας 33.712,00€ πλέον ΦΠΑ 6.068,00, συνολικής αξίας 39.780,00€,

Η υπ' αριθ./12-04-2022 έκθεση κατάσχεσης επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 12-04-2022, η οποία υπέγραψε την παραλαβή της.

Εν συνεχεία στις 12/05/2022 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το αριθμ./04-05-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ με συνημμένο τον αριθμ./04-05-2022 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικού έτους 2003. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε την αριθμ./26-05-2022 απάντηση της.

Εν συνεχεία συντάχθηκε η από 20-06-2022 Έκθεση Ελέγχου (Ν. 2859/2000), δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολόγησης.
- 2) Μη εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων κατά το σκεπτικό της 2319/2021 απόφασης Β' τμημ. ΣτΕ. (σχετική η εγκύκλιος Ε2042/10-05-2022).
- 3) Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου.
- 4) Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της κατ' επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του Π.Δ 186/92 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων:

«2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του Π.Δ 186/92 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων:

« 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 σύμφωνα με την παρ.1 περ β του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: **«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς

τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Κ.Φ.Δ.

«.....
Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

...όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 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).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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 υνατοτήτων, 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).

Επειδή στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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.».

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από την από 20/06/2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, κατά των προσδιορισμό των αποτελεσμάτων δεν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να αποδείξει ότι το σύνολο ή έστω μέρος των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικά ως προς την συναλλαγή. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν βασίστηκε σε πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι η εν λόγω έκθεση δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση, ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στην ίδια, κατά συνέπεια είναι παντελώς ανατιολόγητη και στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση του πορίσματος της, με βάση το οποίο προχώρησε στον κρινόμενο καταλογισμό με την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή με την η υπ' αριθ./07.04.2009 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.1.-31.12.2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος 47.285,88 ευρώ και πρόσθετος φόρος 137.494,54€. Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα άσκησε δικαστική προσφυγή και εν συνεχεία το Διοικητικό Πρωτοδικείο Μεσολογγίου (Τμήμα Μονομελές) με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του, δέχτηκε την προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ./07.04.2009 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της, καθότι για την παραλαβή των υπό κρίση τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ. δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης ή απόδειξης παραλαβής και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου (μετά την αναστολή λειτουργίας της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου) προκειμένου να επαναλάβει την υλική ενέργεια της κατάσχεσης με την επι τόπου σύνταξη και επίδοση στην προσφεύγουσα της απαιτούμενης κατά νόμο έκθεσης. Σε εκτέλεση της προαναφερθείσας απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εξέδωσε την υπ' αριθ./21.01.2022 εντολή ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στην ως άνω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Μεσολογγίου (Τμήμα Μονομελές). Συνεπεία της προαναφερθείσας εντολής συντάχθηκε η από 20-06-2022 Έκθεση Ελέγχου (Ν.

2859/2000), δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2022 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2003, η οποία προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή στην από 20-06-2022 Έκθεση Ελέγχου (Ν. 2859/2000), φορολογικού έτους 2003, της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου αναγράφεται η διαδικασία που ακολουθήθηκε προκειμένου να παραδοθούν στην προσφεύγουσα τα τιμολόγια που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά. Επιπλέον, αναφέρεται ότι σύμφωνα α) με την από 27/03/2009 «Έκθεση τακτικού Φ.Π.Α. βάσει του Ν.2859/2000 (1642/86) και των ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ 1081/05» της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου όπου ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν η προσφεύγουσα, β) την από 03/05/2006 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου όπου ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν η προσφεύγουσα και γ) την από 14/06/2006 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/92 όπου ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν η εκδότρια επιχείρηση, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εισροές της προς έκπτωση, τα ποσά που αντιστοιχούν στα κατωτέρω περιγραφόμενα εικονικά ως προς τη συναλλαγή τιμολόγια εκδόσεως της κας, με ΑΦΜ Τα εν λόγω τιμολόγια είναι τα κάτωθι:

A/A	Είδος Βιβλίου - Στοιχείου	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (για την πώληση αγαθών) 185/30-03-03	28.782,00	5.180,56	33.962,56
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (για την πώληση αγαθών) 235/25-09-03	26.872,00	4.836,96	31.708,96
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (για την πώληση αγαθών) 236/29-09-03	11.484,00	2.067,12	13.551,12
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (για την πώληση αγαθών) 145/27-06-03	35.804,00	6.445,00	42.249,00
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (για την πώληση αγαθών) 249/28-12-03	33.712,00	6.068,00	39.780,00
		136.654,00	24.597,64	161.251,64

Επιπρόσθετα στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ κατά το φορολογικό έτος 2003, μέσω της έκπτωσης από το φόρο εκροών του ποσού των 24.597,64€ που αντιστοιχεί σε εικονικές αγορές αγαθών καθαρής αξίας 136.654,00€, με σκοπό τη μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ.1 περ. β του ν.2859/2000.

Επειδή στην από 27/03/2009 «Έκθεση τακτικού Φ.Π.Α. βάσει του Ν.2859/2000 (1642/86) και των ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ 1081/05» της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, όπου ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν η προσφεύγουσα, αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα το έτος 2003 ζήτησε και έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια με τις παρακάτω περιγραφές:

ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Α/Α & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π. 185/30-03-2003 (ΔΑ 183/30-03-2003)	Ελαστικά-ορυκτέλαια	28.782,00	5.180,56	33.962,56
Τ.Π. 235/25-09-2003 (ΔΑ 224/25-09-2003)	Ελαστικά	26.872,00	4.836,96	31.708,96
Τ.Π. 236/29-09-2003 (ΔΑ 233/29-09-2003)	Βαρέλια ορυκτέλαια	11.484,00	2.067,12	13.551,12
Τ.Π. 145/27-06-2003 (ΔΑ 194/27-06-2003)	Ελαστικά - Βαρέλια ορυκτέλαια	35.804,00	6.445,00	42.249,00
Τ.Π. 249/28-12-2003 (ΔΑ 219/28-12-2003)	Ελαστικά - Βαρέλια ορυκτέλαια	33.712,00	6.068,00	39.780,00
ΣΥΝΟΛΟ 5		136.654,00	24.597,64	161.251,64

τα οποία καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων στη στήλη δαπάνες με ΦΠΑ 18% και τα οποία είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή αυτών όπως αναφέρεται στην έκθεση Ελέγχου του ΚΒΣ.

Επειδή, στην από 27/03/2009 Έκθεση Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΠΔ 186/1992 της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, όπου ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν η προσφεύγουσα αναφέρεται με το υπ' αριθμ πρωτ./16-06-2006 έγγραφο της Δ.Ο.Υ Αιγάλεω, της κοινοποιήθηκε η από 14-06-2006 έκθεση ΚΒΣ με ελεγχόμενη την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ Από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, προέκυψαν για την εκδότρια, των κρινόμενων τιμολογίων πώλησης (για την πώληση αγαθών) καθώς και των αντίστοιχων Δελτίων αποστολής, επιχείρησης κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, τα παρακάτω στοιχεία:

α) η μη εύρεση οποιουδήποτε ικανού στοιχείου που να αποδεικνύει την ύπαρξη αγορών εκ μέρους της εκδότριας επιχείρησης

β) η εκδότρια επιχείρηση δεν διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους ή υποκαταστήματα πέραν του κεντρικού της καταστήματος επιφανείας 39 τ. μ. κατά τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων.

γ) το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, προσωπικό και γενικότερα καμίας υλικοτεχνικής υποδομής ή άλλο μηχανισμό που να αποδεικνύεται η διακίνηση μεγάλων ποσοτήτων αγαθών.

δ) από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικών ΦΠΑ της χρήσεως 2003, δεν εμφανίζονται έσοδα από πωλήσεις λιπαντικών και ελαστικών αυτοκινήτων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων, παρά μόνο έσοδα από πωλήσεις ειδών δώρου.

ε) η μη απόδοση του εμπεριεχομένου ΦΠΑ από την έκδοση των τιμολογίων πώλησης .

στ) η μη δήλωση της δραστηριότητας της εμπορίας των ελαστικών

ζ) η μη ύπαρξη χρονικής ακολουθίας στην έκδοση των στοιχείων (Δ.Α.,Τ.Π.) εμφανίζεται ένα συνεχές μπρος —πίσω..

η) μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92, για τις χρήσεις 2002 και 2003.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, από την 14/06/2006 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 οικονομικών ετών 2003-2004, με ελεγχόμενο μέρος την εκδότρια επιχείρηση μεταξύ άλλων προκύπτει ότι:

-Από το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων σε ποσοστό 93,48% επιλέγεται η έκδοσή αυτών τους μήνες Ιούνιο, Σεπτέμβριο και Δεκέμβριο σε ποσοστό 21,74%, 32,61% και 39,13% αντίστοιχα και υπήρχε ωφέλεια από μέρους των πελατών καθότι οι μήνες αυτοί είναι που κλείνουν την φορολογική περίοδο τριμήνου για την απόδοση ΦΠΑ.

-Ένα μεγάλο μέρος των τιμολογίων 85% έχει εξοφληθεί μετρητοίς όπως αναγράφεται επί των στοιχείων, το υπόλοιπο 15% δεν αναγράφει τρόπο εξόφλησης μετρητοίς ή επί πιστώσει:

Επίσης περιέχονται συναλλαγές αξίας άνω των 15.000€, η εξόφληση των οποίων δεν βρέθηκε να έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγγραμμη επιταγή όπως ορίζει το άρθρο 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ)

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών είναι βασίμως και πλήρως αιτιολογημένη καθώς ως προς τον εκδότη των συναλλαγών έχει διενεργηθεί έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω και έχει διαπιστωθεί με πραγματικά δεδομένα ότι με τα κρινόμενα τιμολόγια πώλησης δεν πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις αγαθών ελαστικών και ορυκτελαίων από την επιχείρηση με ΑΦΜ και επομένως τα εν λόγω τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή αυτών. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο Ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αναιτιολόγητα δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκότερες διατάξεις κατά το σκεπτικό της 2319/2021 απόφασης Β' τμημ. ΣτΕ. (σχετική η εγκύκλιος Ε2042/10-05-2022).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2042/2022 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο

φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγηθεί σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.»

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός είχε προβληθεί από την προσφεύγουσα και σε απάντηση του υπ' αριθμ./04-05-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ και είχε απορριφθεί από τον έλεγχο σύμφωνα με το κάτωθι αιτιολογικό:

«...Από τα ως άνω διαλαμβανόμενα καθίσταται σαφές, ότι δεν αφορά τις περιπτώσεις καταλογισμού των ποσών του ΦΠΑ που έχουν εκπεσθεί από το φόρο εκροών με τη λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 και, ειδικά για τις περιόδους έως 31/12/2013, οι διατάξεις του άρθρου 72§17 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 49 παρ. 1 και 6 Ν.4509/2017 ΦΕΚ Α 201/22.12.2017.»

Επειδή όπως προκύπτει από τα ανωτέρω με την εγκύκλιο Ε2042/10-05-2022 δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται η υπ' αριθ./21-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και όχι πράξη επιβολής προστίμου προκειμένου να τύχει εφαρμογής η Εγκύκλιος Ε2042/10-05-2022. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου της χρήσης 2003 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η πενταετία εντός της οποίας το Δημόσιο όφειλε να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης της που αφορούν τη χρήση 2003, μεταξύ των οποίων και τιμολόγια πώλησης εκδόσεως της, συμπληρώθηκε στις 31/12/2008 καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ΚΦΕ η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση δήλωσης. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως η από 14/6/2006 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω που αφορούσε την εκδότρια επιχείρηση, είχε περιέλθει στη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου με το αριθ. πρωτ./26-6-2006 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, ήτοι προ της συμπλήρωσης της πενταετούς παραγραφής στις 31/12/2008 και συνεπώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία για να εφαρμοστεί δεκαετής παραγραφή. Ως εκ τούτου

ισχυρίζεται ότι εφόσον δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία και ούτε η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επικαλείται ή αποδεικνύει την ύπαρξη τους δεν είναι νόμιμη και έκδοση της προσβαλλόμενης.

Επειδή, στο άρθρο 70§10 με θέμα «Μεταβατικές διατάξεις» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 38§1 περ. β' περί Δήλωσης και συναφών υποχρεώσεων, του Ν. 2859 (ΦΕΚ Α' 248 7.11.2000), όπως ίσχυε κατά το ελεγχόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«1. Οι Υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την Επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 57§1 περί Παραγραφής, του Ν. 2859 (ΦΕΚ Α' 248 7.11.2000), ορίζεται ότι:

«Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η πενταετής προθεσμία παραγραφής για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003) συμπληρωνόταν την 31/12/2009 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής για το ελεγχόμενο έτος συμπληρώθηκε στις 31/12/2008 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο Ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την επανάληψη της διαδικασίας δεν τηρήθηκαν οι ουσιώδεις διατάξεις και η όλη διαδικασία. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι στη με αρ. πρωτ./12-04-2022 απόδειξη παράδοσης βιβλίων και στοιχείων αναγράφεται ότι ο ελεγκτής μετέβη στην κατοικία της και παρέδωσε τα περιγραφόμενα σε αυτή πέντε (5) φορολογικά στοιχεία χωρίς: α) να συντελεστεί καμία παράδοση παρά μόνο υπογραφή της σχετικές έκθεσης παράδοσης, β) να αναγράφεται αν παραδόθηκαν τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία ή επίσημα ή ανεπίσημα αντίγραφα αυτών, γ) να τηρηθούν οι διατάξεις των ΠΟΛ.

1110/2006 και 1257/1958 που προβλέπουν παράδοση από δύο (2) υπαλλήλους της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως αποδεικνύεται και από το σώμα της απόδειξης παράδοσης που υπογράφεται μόνο από τον ελεγκτή και την ίδια.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1257/23-10-1998, «Κοινοποίηση των διατάξεων των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 32 και των παρ. 2 και 3 του άρθρου 35 του Ν.2648/1998 (ΦΕΚ 238/Α`/22.10.1998) "Ρυθμίσεις δασμολογικού και φορολογικού περιεχομένου, τροποποίηση του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας και άλλες διατάξεις":

«2.2. Πρόσωπα που υπογράφουν την έκθεση κατάσχεσης

Κατά την κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων ή επίσημων, εφόσον κατάσχονται συγχρόνως και ανεπίσημα, συντάσσεται, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται εκτός από τους υπαλλήλους που διενεργούν την κατάσχεση και από έναν εκ των πιο κάτω προσώπων που παρευρίσκεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου:

α) Στην ατομική επιχείρηση (διαζευκτικά)

- Από τον επιτηδευματία.

- Από συγγενικό προς τον επιτηδευματία πρόσωπο.

- Από υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης.

2.3. Επίδοση αντιγράφου της έκθεσης κατάσχεσης

Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον υπόχρεο ή στο παριστάμενο πρόσωπο, όπως τα πρόσωπα αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην ανωτέρω παρ. 2.2.

Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε. Νέα πράξη μπορεί να εκδοθεί και στις περιπτώσεις παραλείψεων που αφορούν τη διαδικασία κατάσχεσης, σύμφωνα με την υπ` αριθ. 848/1989 Γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικότερα, στην ως άνω Γνωμοδότηση, μεταξύ άλλων, αναφέρονται:

Η διενεργήσασα τον έλεγχο Υπηρεσία θα πρέπει, στην περίπτωση αυτή, να συντάξει με τρέχουσα ημερομηνία την παραληφθείσα έκθεση κατάσχεσης, αναφέροντας σ` αυτή ρητά ότι πράττει τούτο κατά συμμόρφωση προς τις ειρημένες δικαστικές αποφάσεις και προς συμπλήρωση της διαπιστωμένης από αυτές παραλείψεως. Στην έκθεση αυτή η εν λόγω Υπηρεσία πρέπει να παραθέσει όλα τα στοιχεία που θα απαιτούντο για τη σύνταξη της αρχικής έκθεσης, όπως τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από το υφιστάμενο πρωτόκολλο (ονοματεπώνυμα των διενεργησάντων την κατάσχεση, χρόνο και τόπο κατάσχεσης και λοιπά τυπικά στοιχεία, παράθεση των ευρεθέντων και κατατεθέντων στοιχείων κ.λπ.). Οίκοθεν νοείται ότι από του σημείου τούτου θα πρέπει να επακολουθήσει, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, η επανάληψη της διαδικασίας καθ` άπαντα τα στάδια αυτής».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1110/18-09-06: «Επιβολή προστίμου για πλαστά στοιχεία - Τρόπος έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λπ. στοιχείων - Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.»:

«II. Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.

Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο "Έκθεση Κατάσχεσης"), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου».

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι κατά την επανάληψη της διαδικασίας, **ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος υπογράφει την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. ως μάρτυρας, στην περίπτωση που δεν βρεθεί ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή αρνηθεί να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο οι υπάλληλοι προβούν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης ενώ η έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. υπογράφεται και από τους δύο**

υπαλλήλους και τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση, όπως και έγινε.

Επειδή επιπλέον στην με αρ. πρωτ.:/12-04-2022 ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ αναγράφεται ότι παραδοθήκαν τα κρινόμενα τιμολόγια με εκδότη την Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκαν οι ουσιώδεις διατάξεις και η όλη διαδικασία απορρίπτεται ως αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 31-08-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /21-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2003 -31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΦΟΡΑ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ	24.597,64
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ	29.517,17
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	54.114,81

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.