



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 13/02/2020

Αριθμός Απόφασης: 347

**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 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, διαθέτων ατομική επιχείρηση κατασκευαστικών εργασιών για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας με έδρα επί της οδού στις, κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων του αρ. 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015,

διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 β) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/97, διαχ/κής περιόδου 1/1-31-12-2012, γ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2012, δ) της αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 προέκυψε διαφορά φόρου, 10.625,22 πλέον πρόσθετος φόρος 10.664,53, και εισφορά αλληλεγγύης 848,72€, ήτοι σύνολο 22.138,47€.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 9.961,89€, πρόσθετος φόρος 9.998,75€, ήτοι σύνολο 19.960,64 €.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες εξακόσια ογδόντα ευρώ (3.680,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- Έλαβε εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66§5 του ΚΦΔ, φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των §§1 περ. β' & 3 του αρ. 32 του ΦΠΑ (ν.2859/2000). Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 3.680,00€, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ.	.../17-12-2012	7.360,00	50,00%	3.680,00

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με δώδεκα χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (12.800,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

- Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66§5 περ. ε' του ΚΦΔ, φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 12 και 18§2 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 19 του ν. 2523/97 και για την εν λόγω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 5§10β' και 9 του ν.2523/97 και του αρ. 30§4 του ΚΒΣ σε συνδυασμό με το αρ. 7§3β' του Ν. 4337/2015. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 12.800,00€, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ.	/17-12-2012	32.000,00	40,00%	12.800,00

Ο προσφεύγων είναι πολιτικός μηχανικός και διατηρεί την επιχείρηση «.....», η οποία εδρεύει στην πόλη των (οδός) και δραστηριοποιείται στον χώρο των κατασκευών, αναλαμβάνοντας οποιαδήποτε κατασκευή και ειδικότερα σε ό,τι αφορά την εξοικονόμηση ενέργειας, τη θέρμανση, την κατασκευή και τα φωτοβολταϊκά.

Με την εταιρία «.....» συνεργάστηκε σε τέσσερα έργα μέσα στο έτος 2012, λαμβάνοντας τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 39.360,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

- I. **Πρώτο έργο** – τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών/17-12-2012 (αφορά ποσό 3000,00€ συν ΦΠΑ 690€

Πρόκειται για κατασκευή και εγκατάσταση φωτοβολταϊκού σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ισχύος 9,89 kwp, το οποίο βρίσκεται στον (του εντολέα). Για το εν λόγω έργο συμφωνήθηκε με την εταιρία με την επωνυμία το τίμημα των 3.690,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ

- II. **Δεύτερο έργο** – τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών/17-12-2012 (ποσού 4000,00€ συν ΦΠΑ 920,00€

Πρόκειται για κατασκευή και εγκατάσταση φωτοβολταϊκού σταθμού παραγωγής

ηλεκτρικής ενέργειας, ισχύος 10 kwp, το οποίο βρίσκεται στο (του εντολέα). Για το εν λόγω έργο συμφωνήθηκε με την εταιρία με την επωνυμία το τίμημα των 4.920,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ

- III. Τρίτο έργο – τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών/17-12-2012 (ποσού 3.000,00€ συν ΦΠΑ 690€).

Πρόκειται για κατασκευή και εγκατάσταση σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ισχύος 9,89 kwp, το οποίο βρίσκεται στο (του εντολέα). Για το εν λόγω έργο συμφωνήθηκε με την εταιρία με την επωνυμία το τίμημα των 3.690,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

- IV. Τέταρτο έργο – τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών/17-12-2012 (ποσού 22.000,00€ συν ΦΠΑ 5.060,00€)

Πρόκειται για κατασκευή και εγκατάσταση φωτοβολταϊκού σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ισχύος 100.000 kwp, το οποίο βρίσκεται στη (κατά παραγγελία της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....»). Για το εν λόγω έργο συμφωνήθηκε με την εταιρία με την επωνυμία το τίμημα των 27.060,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

Με την αρ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) στην ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», με έδρα επί της και ΑΦΜ, για τη χρήση 2012.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΚΒΣ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της επιχείρησης “.....”, με ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών, περιφερειακού εξοπλισμού υπολογιστών και λογισμικού, με έδρα την, όπου μεταξύ άλλων διαπιστώθηκε ότι η παραπάνω επιχείρηση εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013 για ανύπαρκτες συναλλαγές, με λήπτες αυτών διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση του προσφεύγοντα. Ειδικότερα προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66 §5 του ΚΦΔ από την επιχείρηση καθαρής αξίας 32.000,00€ πλέον ΦΠΑ 7.360,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2§1, 12 και 18§2 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 19 του ν. 2523/97 και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 5§10β’ και 9 του ν. 2523/97 και του άρθρου 30§4 σε συνδυασμό με το αρ. 7§3β’ του ν. 4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητάει την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, αοριστία των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής των ειδικών κυρώσεων, λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου όσον αφορά τις επίδικες συναλλαγές.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την έκδοση της σχετικής δήλωσης (βλ. απόφαση ΔΕφΑθ 470/2019).
3. Η ειδική χρηματική αποζημίωση του αρ. 12 του ν. 1882/90 πρέπει να επιβληθεί στην εκδότη, καθώς είναι υπαρκτό πρόσωπο.
4. Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, διότι το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων της υπό κρίση χρήσης έχει προσκομιστεί στον έλεγχο, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις μπορούν να γίνουν με ευχέρεια και η έκταση της υποτιθέμενης φοροδιαφυγής μπορεί να προσδιοριστεί, η οποία είναι μικρή σε σχέση με τα μεγέθη της επιχείρησής του.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος στην περιουσία και στην αποτελεσματική δικαστική προστασία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί υπαρκτών συναλλαγών:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ 4 του Ν.2523/97**, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο:

4. 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 νομικό 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, με το άρθρο **28 παρ 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι : «..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...».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό του φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 658/2000, 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η

ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) και ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012) της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους, που στοιχειοθετείται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων:

«1.Επειδή παρότι αναζητήθηκε η εκδότρια επιχείρηση στην δηλωθείσα από την ίδια έδρα στην δεν βρέθηκε. Η έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε κατά την επίσκεψη του ελέγχου ότι πρόκειται για μια παλαιά αποθήκη μέσα στην οποία υπήρχαν μόνο παλαιοί υπολογιστές και άλλα αντικείμενα που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

2.Το γεγονός ότι μετά από έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα θεωρηθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα παραστατικά αγορών – δαπανών.

3.Ότι από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ότι είχε πραγματική εμπορική δραστηριότητα, ενώ από τον έλεγχο των καταστάσεων προμηθευτών – πελατών προέκυψε ότι δηλώθηκε ως πελάτης τρίτων από μια μόνο επιχείρηση, η οποία διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί.

4.Ότι η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε προσωπικό για τις εργασίες που εκτέλεσε

5.Το γεγονός ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο ελεγχόμενος περιβάλλονται από όλα τα φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν της ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, της:

α) Έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας χωρίς αντίστοιχες αγορές,

β) Εξόφληση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας «τοις μετρητοίς» και επιμελής αποφυγή έκδοσης στοιχείων αξίας μεγαλύτερης των 15.000,00 €

γ) τις περιπτώσεις εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων με κατάθεση σε λογαριασμό τράπεζας, η άμεση ανάληψη των χρημάτων από τον λογαριασμό και καμία πληρωμή δαπάνης ή αγοράς μέσω του λογαριασμού

δ) πολλά καταθετήρια για εξόφληση συναλλαγών για να δημιουργήσουν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές προκύπτει ότι είναι εικονικά και δεν έχουν καταχωρηθεί στον τηρούμενο λογαριασμό της τράπεζας

6. Οι υποβληθείσες, από την ελεγχόμενη επιχείρηση, εκπρόθεσμα συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών/προμηθευτών, συμφωνούν απόλυτα με τα δεδομένα των υποβληθέντων στοιχείων από τρίτους και όχι με τα δεδομένα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, πράγμα που

αποδεικνύει ότι υποβλήθηκαν με βάση τα στοιχεία των τρίτων και ότι δεν τηρήθηκαν βιβλία, αφού όπως προκύπτει από τα τιμολόγια που συγκέντρωσε ο έλεγχος, οι πραγματικές πωλήσεις της επιχείρησης είναι:

α) για την χρήση 2012, ποσό **1.992.882,10** ευρώ.

β) για την χρήση 2013, ποσό **1.335.080,18** ευρώ.

7. Οι εκπρόθεσμες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, περιέχουν αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν ελάχιστα φορολογικά κέρδη και να αποδίδει ΦΠΑ διάφορα μικροποσά, ενώ σύμφωνα με τις καταστάσεις προμηθευτών δεν προκύπτουν αγορές και δαπάνες. Τα ακαθάριστα έσοδα και οι εκροές που αναγράφονται στις εκπρόθεσμες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, συμφωνούν πλήρως με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών τρίτων και όχι με τις πραγματικές πωλήσεις που προκύπτουν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, πράγμα που αποδεικνύει ότι δεν τηρήθηκαν βιβλία και ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα αντλήθηκαν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών τρίτων.

8. Από έγγραφα τρίτων (Δ.Ο.Υ), προκύπτει ότι τα εμπορεύματα και τα ανταλλακτικά που πώλησε σε επιχειρήσεις αρμοδιότητας της, δεν βρέθηκαν ύστερα από επιτόπιο έλεγχο στους λήπτες αυτών και ότι επιχείρηση αρμοδιότητας της, δεν καταχώρησε όλα τα τιμολόγια που έλαβε, υποβάλλοντας τροποποιητικές δηλώσεις

9. Το γεγονός ότι καμία από τις λήπτριες επιχειρήσεις δεν γνωρίζει ή έστω έχει έλθει σε επαφή με τον διαχειριστή της επιχείρησης προσωπικά, αλλά οι επιχειρήσεις-λήπτες δήλωσαν ότι σε κάθε περίπτωση ήλθαν σε επαφή με τρίτα άτομα .

10. Το γεγονός ότι με το με αριθμό κυκλοφορίας επιβατικό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της μεταφέρθηκαν εμπορεύματα με τα τιμ. ... και/27-3-2012 που έχουν μεγάλο όγκο και είναι αδύνατον να μεταφερθούν με επιβατικό αυτοκίνητο και συγκεκριμένα μεταφέρθηκαν δύο Η/Υ, δύο οθόνες, δύο γραφεία Η/Υ, δύο βιβλιοθήκες, δύο καρέκλες περιστρεφόμενες δερμάτινες και δυο συρταροθήκες. Την ίδια μέρα με το τιμ./27-3-2012 που εξέδωσε στην επιχείρηση, μεταφέρθηκαν εμπορεύματα με το ίδιο επιβατικό αυτοκίνητο στο

11. Επειδή παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις της υπηρεσίας της για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ο, διαχειριστής της ελεγχόμενης δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Ε ξ ά λ λ ο υ ποτέ δεν προσήλθε ο ελεγχόμενος να δώσει κατάθεση στην υπηρεσία παρά της κλήσεις για κατάθεση που επιδόθηκαν.

12. Το γεγονός ότι πλήθος από τις λήπτριες επιχειρήσεις δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα παροχής πληροφοριών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, σχετικά με τις συναλλαγές της με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

13.Επειδή το σύνολο των αγορών της ήταν από ανύπαρκτη επιχείρηση και συγκεκριμένα από την επιχείρηση, χονδρικό εμπόριο επίπλων, χαλιών και φωτιστικών εξοπλισμών, με έδρα την, Άνωθεν Περιφερειακής

14. Επειδή από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν προκύπτει ο τρόπος πληρωμής για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αγοράς, με εκδότη την επιχείρηση

15. Την μη ύπαρξη χρονικής ακολουθίας στην έκδοση των στοιχείων, που παρατηρείται σε αρκετά από τα φορολογικά στοιχεία γεγονός που αποδεικνύει ότι διακινούνταν τα πρωτότυπα αποκομμένα από το μπλοκ και οι εγγραφές γίνονταν σύμφωνα με τις ανάγκες και τη βούληση των ληπτών.

16. Την έκδοση φορολογικών στοιχείων σε τρίτους οι οποίοι δεν τα καταχώρησαν στα βιβλία τους και δεν τα συμπεριέλαβαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών και με πώληση εμπορευμάτων (είδη υγιεινής) που δεν έχουν σχέση με το αντικείμενο της, καθώς και ότι το Τ.Δ.Α/22-2-2013 εκδόθηκε προς την επιχείρηση με ΑΦΜ, με ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας διακοπής της δραστηριότητας του.

17. Την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία από λήπτες για την αποφυγή κυρώσεων».

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό (παραγραφή)

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν **με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο** (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη

βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου

παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, με την απόφαση 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, έχει κριθεί ότι, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996).

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η με αρ. εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ. Επιπρόσθετα από τα στοιχεία που συγκροτούν το φάκελο δεν προκύπτει ότι η χρήση 2012 έχει περαιωθεί με οποιοδήποτε τρόπο.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ – Ν. 4337/2015, 2238/94 και 2859/00, στον προσφεύγοντα, από τη Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), με αφορμή την από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΚΒΣ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, διότι το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ήταν δηλαδή ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν την εκπνοή του αρχικά προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής (πενταετία) σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν επήλθε περαίωση της χρήσης 2012, σε ότι αφορά τη φορολογία εισοδήματος, με οποιοδήποτε τρόπο. Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμων δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και δε δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έχει νομικό έρεισμα και ως εκ τούτου γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί ειδικής χρηματικής αποζημίωσης και εξωλογιστικού προσδιορισμού:

Επειδή, με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, δεν επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα η ειδική χρηματική αποζημίωση του αρ. 12 του ν. 1882/1990, παρά μόνο το πρόστιμο του αρ. 6 του ν. 2523/97, για το οποίο δεν προβλέπεται απαλλαγή του λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι παντελώς αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ και θ της παραγράφου αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ. 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθαρίστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα

χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε: « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης....». Ακολούθως η παρ. 3 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι : «3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε: “ 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.](#), προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ 32 παρ. 2 του ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε: « 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 : «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθμ. C-648/16 απόφασης του Δ.Ε.Ε.: «η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμα της εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου X της οδηγίας 2006/112, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο».

Επειδή όπως προκύπτει με σαφήνεια από τις από 09-09-2019 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ., της Δ.Ο.Υ. , τα τηρηθέντα βιβλία του προσφεύγοντα για την ελεγχόμενη χρήση 2012 κρίθηκαν ανακριβή, αφού υπάρχουν διαφορές μεγάλης έκτασης ανάμεσα στα δηλωθέντα ποσά και αυτά που καταλογίζει ο έλεγχος. Πιο συγκεκριμένα, η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε ποσοστό 22% των ακαθάριστων εσόδων και αξία άνω των 30.000,00€), ωστόσο για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, όπως αναφέρεται και στη σελ. 42 της έκθεσης ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος επιλέχθηκε ο λογιστικός και όχι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, ως απόρροια της διάταξης του 32§2β του ν. 2238/94, που αναφέρει ότι, εφόσον τα προκύπτοντα (εξωλογιστικώς) καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Συνεπώς και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράνομου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και επιβολής ειδικής χρηματικής αποζημίωσης απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (**ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

► Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων του προσφεύγοντα στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, τα επιβληθέντα πρόστιμα ΚΒΣ και ΦΠΑ δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων

παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό. Σε ότι αφορά τον καταλογισμό ΦΠΑ, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κύρωση. Αντιθέτως, η επιβολή του, κατόπιν των διαπιστώσεων λήψης εικονικού στοιχείου, αποτελεί αναγκαία και εύλογη προσαρμογή της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντα με βάση τις πραγματικές επαγγελματικές του δαπάνες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο πέμπτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση συνταγματικών αρχών στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος, αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του

Πιο συγκεκριμένα, Α) την **απόρριψη** αναφορικά με α) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου ΦΠΑ, γ) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ και Β) την **αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την ακύρωση** της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος οικ. έτους 2013, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Α. Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.138,47 €	0,00 €

Β. ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.960,64 €	19.960,64 €

Πρόστιμο ΚΒΣ

Με την αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012 :

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.800,00 €	12.800,00 €

Πρόστιμο ΦΠΑ

Με την αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου αρ. 6 του ν. 2523/97 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012 :

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.680,00 €	3.680,00 €

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

Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

αα

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.