



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2401

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **12/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην, αρ., Τ.Κ. κατά της υπ' αριθ./20-03-2024 (Π.Ε.Π./2024) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 22/04/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «....., με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /20-03-2024 (Π.Ε.Π. /2024) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο ποσού **1.807,68€** (ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε εικονικού στοιχείου), διότι έλαβε στη χρήση 2012 τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.519,20€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5 & 9 και 19§1B του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 του Ν. 4987/2022, ως ευνοϊκότερη κύρωση σε σχέση με την κύρωση του άρθρου 54§2 περ. ε' του ΚΦΔ.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 20/03/2024 εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.), η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /19-01-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. /25-04-2023 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για επανάληψη διαδικασίας λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της ανωτέρω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, με κύρια δραστηριότητα «.....», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την χρήση 2012.

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /15-01-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών Πληροφοριακό Δελτίο για τον προσφεύγοντα, με συνημμένη την από 07/10/2019 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την οντότητα με στοιχεία με Α.Φ.Μ.

Σύμφωνα με το ανωτέρω Πληροφοριακό Δελτίο από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και κύρια δραστηριότητα «.....» διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση με το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε να είναι εικονικά. Ανάμεσα στους λήπτες είναι και ο προσφεύγων συνεταιρισμός ο οποίος τη χρήση 2012 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από τον ως άνω εκδότη τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.519,20€.

Βάσει των ως άνω πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών εξέδωσε την υπ' αριθ./2022 (ΠΕΠ/2022) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015.

Κατά της ως άνω πράξης ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθ./31-01-2023 ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./25-04-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή και ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου καθώς κρίθηκε ότι είναι πλημμελής λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64, η οποία συνιστά στην αοριστία της έκθεσης ελέγχου που καθιστά επιβεβλημένη τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Άρνηση της αποδιδόμενης εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, τόσο αναφορικά με την συναλλαγή, όσο και ως προς το πρόσωπο του εκδότη και σε κάθε περίπτωση η αναφερόμενη σε αυτά συναλλαγή είναι πραγματική.
2. Στο πρόσωπό του συντρέχει το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων, δεδομένου ότι αξία του εκάστου εκ των τιμολογίων και του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας, εξοφλήθηκε δια εκδόσεως και μεταβιβάσεως επιταγών και συγκεκριμένα:
«α) του με αριθμό/11.10.2022 τιμολογίου – δελτίου αποστολής, συνολικού ποσού 1.576,37 ευρώ (1.281,60 ευρώ καθαρή αξίας + 294,77 ευρώ Φ.Π.Α.), εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμό επιταγής της, με φερόμενη ημερομηνία εκδόσεως την 11.12.2012, πληρωτέα από τον με Νο λογαριασμό που διατηρώ στην άνω τράπεζα, β) του με αριθμό/04.12.2012 τιμολογίου – δελτίου αποστολής, συνολικού ποσού 881,40 ευρώ (780,00 ευρώ καθαρή αξίας + 101,40 ευρώ Φ.Π.Α.), εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμό επιταγής της, με φερόμενη ημερομηνία εκδόσεως την 04.02.2013, πληρωτέα από τον με Νο λογαριασμό που διατηρώ στην άνω τράπεζα και γ) του με αριθμό/13.12.2012 τιμολογίου – δελτίου αποστολής, συνολικού ποσού 3.022,85 ευρώ (2.457,60 ευρώ καθαρή αξίας + 565,25 ευρώ Φ.Π.Α.), εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμό επιταγής της, με φερόμενη ημερομηνία εκδόσεως την 13.02.2013, πληρωτέα από τον με Νο λογαριασμό που διατηρώ στην άνω τράπεζα, και οι οποίες όλες εμφανίσθηκαν και εξοφλήθηκαν από την πληρώτρια Τράπεζα.»
3. Συνεργάστηκε πλήρως με τις ελεγκτικές αρχές και προσκόμισε αντίγραφα των επιταγών δια των οποίων εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους τα τιμολόγια έκδοσης του καθώς και τα σχετικά έγγραφα που αποδεικνύουν την εξόφληση των επιταγών από την
4. Εσφαλμένα ο έλεγχος αναφέρει ότι από τα παραπάνω στοιχεία δεν προκύπτει ο κομιστής των επιταγών, καθόσον μετά από επίπονη προσπάθεια και συνεχή αλληλογραφία, κατέστη δυνατή, μετά την πάροδο δώδεκα ετών, η εξακρίβωση των στοιχείων του κομιστή των δύο επιταγών εκ των τριών που εξοφλήθηκαν.
5. Οι διαπιστώσεις που καταγράφονται στο σχετικό σημείωμα που του κοινοποιήθηκε, αναφέρονται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων και την φορολογική του συμπεριφορά και ουδόλως σχετίζονται με την συναλλακτική πρακτική και φορολογική εικόνα της επιχείρησης.

6. Από το περιεχόμενο του αποσπάσματος της από 07.10.2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που του γνωστοποιήθηκε δεν αποδεικνύεται η ανυπαρξία των επίμαχων συναλλαγών, δεδομένου ότι:
- α) αποδεικνύεται ότι ο, είναι υπαρκτό φορολογικώς πρόσωπο και δεν αποδεικνύεται ότι είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, β) εμπεριέχει αντιφατικά συμπεράσματα, αναφορικά με το προσωπικό που απασχολούσε κατά το επίμαχο διάστημα (έτος 2012) και γ), δεν μνημονεύει τον χρόνο που διενεργήθηκε ο έλεγχος και η αυτοψία στην επαγγελματική του εγκατάσταση, προκειμένου να καταστεί γνωστό πόσο απέχει από τον χρόνο έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων.
7. Το γεγονός ότι δεν είχε την ευχέρεια να αποδείξει την μεταφορά των επίμαχων εμπορευμάτων, δεδομένου ότι αυτή έγινε με δαπάνες του προμηθευτή, δεν τεκμηριώνει την ανυπαρξία της συναλλαγής, όταν από άλλα στοιχεία αποδεικνύεται αυτή πλήρως.
8. Η έκθεση ελέγχου αποφεύγει να σχολιάσει και να εκτιμήσει α) απογραφή της 31.12.2012 της επιχείρησής του, όπου καταγράφονται τα αγορασθέντα είδη, β) επανεκτύπωση των επιταγών που εκδόθηκαν ηλεκτρονικά για την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών, γ) η κίνηση του λογαριασμού του στην όπου εμφανίζεται η εξόφληση των άνω επιταγών.
9. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογιών, άλλως στερείται επαρκών αιτιολογιών.
10. Δεν του έχουν κοινοποιηθεί ούτε του έχουν γνωστοποιηθεί το σύνολο των κρίσιμων στοιχείων της από 07.10.2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την οντότητα με στοιχεία

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997:

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 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992:

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση **116/2013 του ΣτΕ** 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 παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:[...]

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:[...]

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:[...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1, [...]

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/2023 εγκύκλιο:

«4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022).»

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν της υπ' αριθ./25-04-2023 Απόφασης της Υπηρεσίας μας με την οποία ακυρώθηκε για λόγους τυπικής πλημμέλειας (αοριστία της έκθεσης ελέγχου) η υπ' αριθ./2022 αρχική οριστική πράξη επιβολής προστίμου, διενεργήθηκε επανέλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στα άρθρα 63 και 36 του ΚΦΔ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:

«ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές συνολικού ύψους 7.449.735,61€.

Δηλαδή η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, Τιμολόγια Πώλησης και Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής) για συναλλαγές ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολό τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α. ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** με την ακόλουθη έννοια: ως προς τις συναλλαγές, διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Δεν διέθετε έδρα από την έναρξή της διότι το κτίριο που είχε δηλώσει ως έδρα άσκησης των εργασιών της είχε σφραγισθεί με ασφαλισμένη την εξώθυρα κατόπιν Εισαγγελικής Παραγγελίας από τον Ιανουάριο του έτους 2009 και έκτοτε ουδεμία επιχείρηση δραστηριοποιείται στο χώρο αυτό.
- 2) Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω ατομική επιχείρηση αφού από αυτοψία που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο. Υ. Α' Αθηνών στις 24/12/2012 διαπιστώθηκε ότι το κτίριο επί της οδού εξακολουθούσε να είναι σφραγισμένο και κλειδωμένο με εξωτερικό λουκέτο από τον Ιανουάριο 2009 και ούτε έχει υποβληθεί δήλωση μεταφοράς έδρας ούτε έχει δηλωθεί άλλη εγκατάσταση (υποκατάστημα ή αποθηκευτικός χώρος).
- 3) Δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης έχει δηλωθεί μόνο στη χρήση 2012 και με ένα μόνο φορολογικό στοιχείο πολύ μικρής αξίας εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της. Ενδεικτικά αναφέρουμε τη χρήση 2013 στην οποία εμφανίζει μηδενικές αγορές και οι αντίστοιχες πωλήσεις της ανέρχονται στο ποσό των 2.189.681,71€.
- 4) Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ενώ εμφανίζει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αξίας 7.087,50€ το έτος 2012 αλλά για ενδοκοινοτικές συναλλαγές κατά την έναρξη έχει δηλώσει μόνο παροχή υπηρεσιών.
- 5) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, τον οποίο φέρεται να ενοικιάζει σε επίμαχα φορολογικά στοιχεία το έτος 2013.
- 6) Δεν έχει απασχολήσει προσωπικό το επίμαχο χρονικό διάστημα του έτους 2012 που φέρεται να εκτελεί εργασίες, [...].
- 7) Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό με εξειδικευμένες γνώσεις και μάλιστα γνώσεις πληροφορικής που απαιτούνται για τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε αφού σύμφωνα με το

έγγραφο της αρμόδιας Υπηρεσίας οι εργαζόμενοι που φέρεται να απασχολήθηκαν από τον εν λόγω εργοδότη είναι ανειδίκευτοι εργάτες και φύλακες.

8) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2012 έως σήμερα ενώ από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους στις χρήσεις 2012 και 2013 με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

9) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου που εισέπραξε στη χρήση 2013 ενώ οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλει για το έτος 2012 είναι ανακριβείς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων.

10) Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών από το έτος 2012 έως σήμερα ενώ έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους στην χρήση 2012 με 308 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.396.513,90€ και στην χρήση 2013 με 225 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.189.681,71€.

11) Ένα μέρος από τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) που κατασχέθηκαν αναγράφουν ως μεταφορικά μέσα με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές αριθμούς κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. που δεν υπάρχουν στο σύστημα οχημάτων του Υπουργείου Μεταφορών.

12) Τα αναγραφόμενα στις φορτωτικές που κατασχέθηκαν, οι οποίες αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης που εκδόθηκαν συνενωμένα με τα στοιχεία αξίας, θέτουν εν αμφιβάλω την εκτέλεση πραγματικής μεταφοράς.

13) Σε όλα τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία έχει τεθεί σφραγίδα με πλήθος δραστηριοτήτων που δεν έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

14) Η εξόφληση όλων των εκδοθέντων, εκ μέρους της επιχείρησης, φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση φέρεται να πραγματοποιήθηκε από τη λήπτρια με επιταγές αλλά το προϊόν των επιταγών σχεδόν στο σύνολό του κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου της λήπτριας εταιρείας ή εισπράττεται από τον ελεγχόμενο μέσω της τραπεζικής διαδικασίας «Δοσοληψία εφοδιασμού» και τέθηκαν εν αμφιβόλω από τον έλεγχο, όπως έχουμε προεκθέσει για τις συγκεκριμένες πληρωμές.

15) Η εξόφληση όλων των εκδοθέντων, εκ μέρους της επιχείρησης, φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση φέρεται να πραγματοποιήθηκε από τη λήπτρια με επιταγές αλλά το προϊόν των επιταγών κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό της λήπτριας ή εισπράττεται μετρητά από την υπάλληλό της ή τρίτο πρόσωπο που δεν έχει επαγγελματική σχέση με την ελεγχόμενη.

16) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. /28-02-2018 Πρόσκληση της Υπηρεσίας μας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε και στο με αριθ. /29-06-2018 Σ.Δ.Ε. - Κλήση Προς Ακρόαση, αλλά ούτε και σε προγενέστερες προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ.

Μετά από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα ο έλεγχος διαπιστώνει για την ελεγχόμενη επιχείρηση, υπηρεσίες φορτοεκφόρτωσης και στοίβασης εμπορευματοκιβωτίων με έδρα στην οδό αριθ. στην και Α.Φ.Μ., ότι εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία ως εξής: τριακόσια δύο (302) στοιχεία στη ΧΡΗΣΗ 2012 συνολικής καθαρής αξίας 5.316.413,90€ και διακόσια δώδεκα (212) στοιχεία στη ΧΡΗΣΗ 2013 συνολικής καθαρής αξίας 2.133.321,71€, ήτοι συνολικά πεντακόσια δέκα τέσσερα (514) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.449.735,61€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2, 5 & 9 και 19§ 1B του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 και ισχύει σήμερα.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε οίκοθεν το με αριθμό/11-06-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) - Κλήση προς Ακρόαση καθώς και ο με αριθμό/2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και επειδή ο ελεγχόμενος διαπιστώθηκε ότι δεν κατοικεί στη δηλωθείσα διεύθυνση και δεν κατέστη δυνατό να εξακριβωθεί η νέα διεύθυνση κατοικίας του, επιδόθηκαν στο Δήμαρχο της τελευταίας γνωστής κατοικίας του. (Συνημ. Νο 1 & 2)

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1) Με την Κλήση προς Ακρόαση καλούσαμε την ελεγχόμενη οντότητα εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινίσεις στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν υπάλληλο. Αν και παρήλθε το οριζόμενο χρονικό διάστημα των είκοσι (20) ημερών και μέχρι σήμερα (ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης) η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.[...]

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω από τον έλεγχο έγινε αποδεκτό ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε επιχείρηση με Α.Φ.Μ. είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους, καθώς ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό με εξειδικευμένες γνώσεις, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων συνεταιρισμός, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2012, συνολικής καθαρής αξίας 4.519,20€.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ισχυρίζεται ότι οι κρινόμενες συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι πρόσωπό του συντρέχει το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων, δεδομένου ότι αξία του εκάστου εκ των τιμολογίων και του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εξοφλήθηκε με την έκδοση των παρακάτω επιταγών:

α) της υπ' αριθμό επιταγής της, ποσού 1.576,37€, με ημερομηνία λήξης 11.12.2012,

β) της υπ' αριθμό επιταγής της, ποσού 881,40€, με ημερομηνία λήξης 04.02.2013,

γ) της υπ' αριθμό επιταγής της, ποσού 3.022, 85€, με ημερομηνία λήξης 13.02.2013, πληρωτέες από τον με αριθμό λογαριασμό που διατηρεί στην ως άνω τράπεζα, οι οποίες εξοφλήθηκαν από την πληρώτρια Τράπεζα.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκόμισε μεταξύ άλλων τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των ως άνω επιταγών της που εξέδωσε για την εξόφληση των κρινόμενων τιμολογίων καθώς και στοιχεία του κομιστή των δύο επιταγών εκ των τριών που εξέδωσε. Προσκομίζει επίσης και αντίγραφο κίνησης του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού της

Επειδή, ωστόσο, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν καρτέλες κίνησης αποθήκης των ειδών που αγοράστηκαν (..... και ταινίες μέτρησης) και στοιχεία απογραφής των υπό κρίση ειδών, αλλά αντιθέτως προσκομίστηκε απόσπασμα του Γενικού Ημερολογίου Εγγραφών της χρήσης 2012 και ειδικότερα για το χρονικό διάστημα 11/10/12-13/12/2012 και καρτέλα κίνησης του προμηθευτή που εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία για τη χρήση 2012. Επιπλέον, στα κρινόμενα τιμολόγια αναγράφεται ως δραστηριότητα προμηθευτή «Φορτώσεις Συσκευασίες Εμπόριο», όμως από το σύστημα Elenxis και Taxis της Υπηρεσίας μας στις δηλωμένες δραστηριότητες του εκδότη δεν περιλαμβάνεται καθόλου η εμπορία, πόσο μάλλον η εμπορία φαρμακευτικών ειδών.

Επειδή, επιπλέον, όπως προκύπτει από την έκθεση Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για το έτος 2012 δηλώθηκε ως προμηθευτής από 43 οντότητες έχοντας εκδώσει 308 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.396.513,90€

Επειδή, από τη συνολική εκτίμηση των δεδομένων της υπόθεσης και με δεδομένη τη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης (όπως αποδείχθηκε από τους διενεργηθέντες ελέγχους), τη μη προσκόμιση παραστατικών διακίνησης των υπό κρίση εμπορευμάτων και στοιχείων μεταφορικών μέσων καθώς με δεδομένη τη μη προσκόμιση ιδιωτικών συμφωνητικών ή σχετικής αλληλογραφίας και τη μη προσκόμιση καρτελών κίνησης αποθήκης των ειδών που αγοράστηκαν, η προσκόμιση των εν λόγω τραπεζικών επιταγών και των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού δεν τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των συναλλαγών. Εξάλλου, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, χρησιμοποιούσε κυρίως ανακύκλωση χρημάτων (αμφίδρομη κίνηση) που λάμβανε από τις λήπτριες επιχειρήσεις με σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές με τελικό σκοπό να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε, τακτική που ακολουθείται σε περιπτώσεις εικονικών συναλλαγών.

Επειδή, πέραν της αξιολόγησης και εκτίμησης μεμονωμένα όλων των επιμέρους προαναφερθέντων ευρημάτων, στοιχείων, γεγονότων, πληρωμών, κλπ., απαιτείται σύμφωνα και με την απόφαση του ΣτΕ 1664/04 (ίδιες αποφάσεις ΣτΕ 2223/95, 520/94) και συνολική εκτίμηση των δεδομένων μιας υπόθεσης για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής. Η συνολική λοιπόν εικόνα που προκύπτει για την οικεία υπόθεση, μέσα από πληθώρα αντιφάσεων και ευρημάτων που αντίκεινται στην κοινή λογική και τις πρακτικές του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών δεν αφήνει καμιά αμφιβολία για την εικονικότητα των συναλλαγών και του γεγονότος ότι επιχείρηση με Α.Φ.Μ. ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε πραγματοποίησε πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται επίσης ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω ελλιπούς αιτιολογίας.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν του έχουν κοινοποιηθεί ούτε του έχουν γνωστοποιηθεί το σύνολο των κρίσιμων στοιχείων της από 07.10.2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την οντότητα Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα εκ μέρους του προσφεύγοντα συνεταρισμού ως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /25-04-2023 Απόφασης της Υπηρεσίας μας προέβη στις απαιτούμενες πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και οι διαπιστώσεις του, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/03/2024 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος συνεταρισμού δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως νόμω αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 12/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με την επωνυμία «....., με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. /20-03-2024 (Π.Ε.Π. /2024) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

- Η υπ' αριθ. /20-03-2024 (Π.Ε.Π. /2024) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Επιβαλλόμενο ποσό:

1.807,68€

(Επιβλήθηκε η κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ως ευνοϊκότερη σε σχέση με την κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ..)

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.