



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: ε223

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», 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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο και συναυτουργό φόρος ποσού 140.314,92 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 70.157,46 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 27.887,96 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 238.360,34 €, κατόπιν καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 327.386,96 €, εβδομήντα πέντε (75) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο και συναυτουργό φόρος ποσού 414.109,75 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 207.054,88 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 88.799,74 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 709.964,37 €, κατόπιν καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 929.521,33 €, εκατόν ογδόντα εννέα (189) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο και συναυτουργό φόρος ποσού 104.039,21 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 52.019,61 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 19.826,58 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 175.885,40 €, κατόπιν καταλογισμού του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 334.664,89 €, ογδόντα εννέα (89) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 66.292,12 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 33.146,06 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 99.438,18 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 327.386,96 €, των προαναφερθέντων εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 234.808,53 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 117.404,27 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 352.212,80 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 929.521,33 €, των προαναφερθέντων εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 64.547,75 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 32.273,89 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 96.821,64 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην καθαρή αξία ύψους 334.664,89 €, των προαναφερθέντων εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν στο 1ο ΕΛ.ΚΕ.

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ (Ν. 4308/2014 και 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Β' Υποδιεύθυνσης Τμήματος Β1 Ερευνών, καθώς και οι από Πληροφοριακές Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος (Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4172/2013) και Φορολογίας Φ.Π.Α. (Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000) για τις συναλλαγές του με ΑΦΜ, ως εν τοις πράγμασι διαχειριστή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και ειδικότερα, ως υποκρυπτόμενου εκδότη ή λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.

2) Έλλειψη ουσιαστικών προϋποθέσεων – πλημμελής αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών – πλημμελής αιτιολογία – παράνομη αναστροφή του βάρους απόδειξης. Ελλείπουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 Ν. 4174/2013 σε βάρος του προσφεύγοντος καθώς αυτός δεν άσκησε καμία πράξη διαχείρισης δεν ενεπλάκη ούτε συμμετείχε σε καμία από τις ελεγχθείσες συναλλαγές, δεν συμβλήθηκε με κανένα τρίτο πρόσωπο για λογαριασμό της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ.». Περαιτέρω, η μόνη συμμετοχή που του αποδίδεται μέσα στα 3 έτη του ελέγχου είναι η υπογραφή από μέρους του, ενός και μόνο εμβάσματος στην και τίποτε άλλο, μάλιστα η συγκεκριμένη συναλλαγή δεν περιλαμβάνεται σε αυτές στις οποίες ο έλεγχος αποδίδει φορολογική παράβαση αφού άλλωστε το έμβασμα ήταν εισερχόμενο από αλλοδαπή εταιρεία. Από την έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ούτε η συμμετοχή του ως εν τοις πράγμασι διαχειριστή ούτε η υπαιτιότητα δηλαδή ο υποκειμενικός σύνδεσμος του με τις αποδιδόμενες στην εταιρεία «.....» παραβάσεις. Η διοίκηση φέρει το βάρος απόδειξης.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η επιβολή προστίμου και ο προσδιορισμός του συνολικού φόρου είναι ένα άδικο, υπερβολικό, δυσανάλογο μέτρο σε βάρος του και δεν τηρεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ του σκοπού και της φερόμενης εμπλοκής του στην υπόθεση. Βρίσκεται σε πλήρη δυσαναλογία με τα πραγματικά περιστατικά που η διοίκηση θεωρεί αποδεδειγμένα με την έκθεση ελέγχου καθώς φέρεται ότι συμμετείχε σε μια και μόνο συναλλαγή ύψους 20.000,00 ευρώ την οποία ο έλεγχος θεωρεί ως υπαρκτή και νόμιμη και δεν την συμπεριλαμβάνει στις εικονικές συναλλαγές λήψης ή έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

4) Αναιτιολόγητη πράξη / πλημμελής αιτιολογία. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναιτιολόγητες και δεν αιτιολογούνται ακόμα και αν προστρέξει κάποιος στις οικείες εκθέσεις ελέγχου όπου δεν αναφέρεται κανένα στοιχείο ή γεγονός που να αποδεικνύει ότι ο προσφεύγων άσκησε όντως εν τοις πράγμασι την διαχείριση της εταιρείας «.....» στις συγκεκριμένες πράξεις που κατά τον έλεγχο είναι εικονικές συναλλαγές. Τέλος είναι αναιτιολόγητη διότι δεν συμπεριέλαβε στην αιτιολογία της ούτε στην έκθεση ελέγχου αξιολόγησε τις θέσεις και τους ισχυρισμούς του

προσφεύγοντος και δεν αναφέρει ποια μέθοδο εφάρμοσε για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος της ελεγχθείσας επιχείρησης.

5) Υπέρβαση της εντολής ελέγχου – Μη Έκδοση και Επίδοση Εντολής Ελέγχου - Πλημμελής κατά περιεχόμενο εντολή ελέγχου. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, έως σήμερα δεν έχει επιδοθεί στον προσφεύγοντα καμία εντολή ελέγχου, πόσο μάλλον εμπρόθεσμα. Εάν υποθεθεί ότι έχει εκδοθεί σε βάρος του εντολή ελέγχου ή υπήρξε διεύρυνση της εντολής αυτής όφειλε να του κοινοποιηθεί νομίμως και εμπροθέσμως.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσoglou, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 762).

Επειδή, δια του σημειώματος διαπιστώσεων η Φορολογική Αρχή οφείλει να αναφέρει σαφώς και με πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά που θεωρεί ουσιώδη, ώστε να προβεί σε

σωστό προσδιορισμό, υπαγωγή και ερμηνεία του κανόνα δικαίου στον οποίο πρόκειται να στηριχθεί η δυσμενής της κρίση. Όσον αφορά, πάλι, τα νομικά δεδομένα, η Διοίκηση δεν είναι δυνατόν να αναγράφει, πριν προβεί στη δέουσα ακρόαση του διοικουμένου, την απόφαση που πρόκειται να λάβει ή την υπαγωγή στον κανόνα δικαίου, αφού η Διοίκηση δεν έχει τη δυνατότητα στο συγκεκριμένο στάδιο να προσδιορίσει με απόλυτη ακρίβεια το περιεχόμενο της μελλοντικής της απόφασης, που θα ληφθεί μόνον αφού ακούσει προσηκόντως τον ενδιαφερόμενο και συνεκτιμήσει τις παρουσιαζόμενες και υποστηριζόμενες ενώπιόν της απόψεις (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακρόασης στη διοικητική διαδικασία, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 1992, σελ. 221 – 222). Όμως, προς αποφυγή παρερμηνειών και παρεξηγήσεων, απαιτείται από τη Διοίκηση να γνωστοποιεί, όχι με απόλυτο τρόπο, στο θιγόμενο πρόσωπο δια της προσκλήσεως προς ακρόαση τον βασικό νομικό της προσανατολισμό, δηλαδή το τι έχει κατά νου να κάνει, πώς θα εξετάσει το παρόν ζήτημα, ποιον νομικό δρόμο είναι διατεθειμένη να ακολουθήσει. Με άλλα λόγια, παρουσιάζονται οι πιθανές λύσεις και οι εν δυνάμει εφαρμοστέοι κανόνες δικαίου υπό τους οποίους δύνανται να υπαχθεί η υπό κρίση περίπτωση, με την επιφύλαξη ότι πρόκειται για «προσωρινή διαμόρφωση βουλήσεως» (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακρόασης στη διοικητική διαδικασία, οπ. π., σελ. 222) της Διοίκησης που θα γίνει οριστική μόνον μετά την προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κοινοποίησε ηλεκτρονικά στις το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους προσωρινούς προσδιορισμούς με αριθμ.,, (Εισοδήματος) και,, (Φ.Π.Α.). Αναρτήθηκαν στην ηλεκτρονική διεύθυνση του προσφεύγοντος στις και ώρα με αριθμό καταχώρησης και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα στις και ώρα Όπως προκύπτει από το περιεχόμενο του ως άνω σημειώματος σε αυτό εκτίθενται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις αποδιδόμενες στο πρόσωπο του προσφεύγοντος παραβάσεις και τα στοιχεία εκείνα που θεμελιώνουν την κρίση του ελέγχου για την εν τοις πράγμασι άσκηση διαχείρισης ή διοίκησης στην εταιρεία «.....», παρατίθεται, δε, αναλυτική κατάσταση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ανά χρήση με πλήρη περιγραφή αυτών (αριθμό, ημερομηνία, εκδότη, λήπτη και αξία) ώστε να είναι ευχερής η ταυτοποίησή τους από το φορολογούμενο. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν κατέθεσε εντός της ταχθείσας προθεσμίας τις απόψεις του.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 60 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, με το άρθρο 67 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: ... γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών. ...

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)...., β)...., γ)...., δ)...., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής

χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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 εταιρία, 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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή

συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1091/2013 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β΄ Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την οποία: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες

φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, η άμεση ή έμμεση εμπλοκή του προσφεύγοντος με την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., όπως και η εικονικότητα των συναλλαγών αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στις από εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ (Ν. 4308/2014 και 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Β' Υποδιεύθυνση Τμήμα Β1 Ερευνών, καθώς και στις Πληροφοριακές Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος (Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4172/2013) και Φορολογίας Φ.Π.Α. (Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000). Τα ανωτέρω έχουν γίνει αποδεκτά και από την με αριθμό απόφασης απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΕ), η οποία δίκασε την με αριθμό κατάθεσης προσφυγή του, ήτοι του προσφεύγοντος, κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών με την οποία επιβλήθηκαν, μεταξύ άλλων, και σε βάρος του προσφεύγοντος, τα κατ' άρθρο 46 παρ. 5 και 6 του Κ.Φ.Δ. μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου. Ειδικότερα στην ως άνω απόφαση επισημαίνονται τα κάτωθι:

«... Κατόπιν περαιτέρω ελέγχων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρία (ήτοι η «.....») εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές και ειδικότερα ότι εξέδωσε: α) ογδόντα (83) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 327.386,96 € πλέον Φ.Π.Α. 78.572,86 € σε διάστημα δύο μηνών το φορολογικό έτος 2016, β) εκατό ογδόντα εννέα (189) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 929.521,33 € πλέον Φ.Π.Α. 223.091,11 € το φορολογικό έτος 2017 και γ) ογδόντα εννέα (89) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 334.664,14 € πλέον Φ.Π.Α. 79.810,59 € το φορολογικό έτος 2018. Ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε στην εικονικότητα των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη εταιρία διότι αυτή δεν λειτούργησε ποτέ πραγματικά, όπως προέκυψε από τον επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις της (έκτασης 29,6 τ.μ.), από την έλλειψη αποθηκευτικού χώρου, από την μη διενέργεια οποιασδήποτε δαπάνης σε εταιρείες κοινής ωφέλειας το επίδικο χρονικό διάστημα, από τις μαρτυρίες των εκμισθωτών και από την περιστασιακή απασχόληση μεμονωμένου εργατικού προσωπικού το οποίο είναι αμφίβολο ότι διέθετε τις γνώσεις για την διενέργεια των διαφορετικού είδους εργασιών (ανακαινίσεις πρακτορείων, εργασίες επιπλοποιίας, ηλεκτρολογικά έργα, διενέργεια καθαρισμού φωτοβολταϊκών πάρκων) που φέρεται να ενήργησε η ελεγχόμενη εταιρεία. Επιπλέον, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης εταιρείας προέκυψε ότι το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα πιστώθηκε σ' αυτή συνολικό ποσό 764.872,69 €, από το οποίο ποσό 601.769 € μετέφερε σε τραπεζικούς λογαριασμούς προσώπων τα οποία ενεργούσαν -κατά δήλωσή τους- για λογαριασμό

πρακτορείων του ΟΠΑΠ έτσι ώστε να εμφανίζεται ότι οι καταθέσεις αυτές αφορούσαν την πληρωμή τυχερών παιχνιδιών για λογαριασμό της εταιρείας. Εξάλλου, η ελεγχόμενη εταιρεία υπέβαλε εμπρόθεσμα φορολογική δήλωση μόνο για το φορολογικό έτος 2016, κατά το οποίο εμφάνισε ισόποσες αγορές και πωλήσεις, ενώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 υπέβαλε εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις στις 01.03.2021. Στα πλαίσια του ελέγχου εξετάστηκε από την Φορολογική Αρχή αν ο ασκούσε πράγματι την διοίκηση της εταιρείας και διαπιστώθηκε ότι αυτός δεν άσκησε πραγματικά την διοίκηση της εταιρείας διότι: α) συσχετιζόνταν με άλλες οχτώ (8) επιχειρήσεις -οι οποίες ιδρύθηκαν μεταξύ Νοεμβρίου του 2016 και Σεπτεμβρίου 2019- και ήταν διαχειριστής στις επτά (7) από αυτές και νόμιμος εκπρόσωπος στην όγδοη και ήταν μέλος σε άλλες τρεις (3) εταιρείες που ιδρύθηκαν μεταξύ Απριλίου 2019 και Ιανουαρίου 2021, β) σε μία από τις προαναφερόμενες εταιρείες εμφανίζεται να παρέχει ο ίδιος υπηρεσίες χωρίς να έχει τις απαιτούμενες γνώσεις και χωρίς ν' απασχολεί προσωπικό και γ) καθ' όλο το επίδικο χρονικό διάστημα εργάζονταν ως ιδιωτικός υπάλληλος πλήρους απασχόλησης με καθήκοντα «security». Περαιτέρω, στα πλαίσια της έρευνας διαπιστώθηκε ότι με το υπ' αριθμ. συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο του Συμβολαιογράφου Σερρών, ο, ενεργώντας ως μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» διόρισε «ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητο» της προαναφερόμενης εταιρείας τον, προς τον οποίο χορήγησε την πληρεξουσιότητα «να παρίσταται και να τον αντιπροσωπεύει ως διαχειριστής» της προαναφερόμενης εταιρείας «σε όλες τις σχέσεις και τις συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε αρχή» και «να εκπροσωπεί την εταιρεία σε όλες τις σχέσεις της και συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε αρχή», συμπεριλαμβανομένων και των πιστωτικών ιδρυμάτων. Μ' αυτό το συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο ο στις έδωσε εντολή στην «.....» να στείλει έμβασμα ποσού 20.000 € από τον τραπεζικό λογαριασμό της προαναφερόμενης εταιρείας σε γερμανική εταιρεία για τιμολόγια που εκδόθηκαν στις Στη συνέχεια, η Φορολογική Αρχή κάλεσε τον, ο οποίος μετέβη στις (βλ. με α/α πρακτικό συνάντησης) για να παρέχει σχετικές εξηγήσεις και, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, ο ανέφερε ότι ο είναι κουμπάρος του και για να τον εξυπηρετήσει δέχτηκε να γίνει το συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο με το οποίο προέβη στην προαναφερόμενη τραπεζική συναλλαγή. Από σχετικό έλεγχο που έγινε στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ διαπιστώθηκε ότι στις δηλώθηκε η έναρξη λειτουργίας της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με μέλη τον και τον, ο οποίος: α) ήταν υπάλληλος του διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας σε άλλη εταιρεία («.....») β) ως διαχειριστής άλλης εταιρείας («.....») εξέδωσε δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε η ελεγχόμενη εταιρεία το φορολογικό έτος 2016 και επιπλέον εξέδωσε και άλλα εικονικά φορολογικά στοιχεία τα φορολογικά έτη 2014 - 2017, εκ των οποίων για κάποια λήπτης ήταν ο για την ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «χονδρικό εμπόριο συστημάτων αυτονομίας θέρμανσης». Στη συνέχεια, η Φορολογική Αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε, δεν δραστηριοποιήθηκε επαγγελματικά και εμπορικά και ο σκοπός που ιδρύθηκε

ήταν για να θεωρήσει φορολογικά στοιχεία ώστε να μπορέσει να τα χρησιμοποιήσει στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές και ότι εν τοις πράγμασι την διαχείριση αυτής ασκούσε ο Συνεπώς, ο λόγος του προσφεύγοντος περί μη άσκησης εν τοις πράγμασι διαχείρισης στην προαναφερόμενη εταιρεία πρέπει ν' απορριφθεί ως αναπόδεικτος ...»

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις από εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μόνη συμμετοχή που του αποδίδεται μέσα στα 3 έτη του ελέγχου είναι η υπογραφή από μέρους του, ενός και μόνο εμβάσματος στην και τίποτε άλλο έρχεται σε αντίθεση με τα συμπληρωματικά στοιχεία που έλαβε η υπηρεσία τους από την «..... της» (εισερχ. πρωτ.), καθώς διαπιστώθηκε ότι, ο προσφεύγων εκπροσωπώντας την «.....» βάσει του ανωτέρω πληρεξουσίου και για τη διενέργεια του εμβάσματος ύψους 18.390,00€ προς την «.....», μετέβη στο κατάστημα Σερρών της ως πληρεξούσιος διαχειριστής, κομίζοντας το ανωτέρω πληρεξούσιο και τη σφραγίδα της επιχείρησης «.....», τουλάχιστον ακόμη δύο φορές και συγκεκριμένα: α) την ημέρα κατά την οποία υπέγραφε την αίτηση- δήλωση για την έκδοση του διενεργηθέντος εμβάσματος, καθώς και το έντυπο-αίτηση Διενέργειας Συναλλαγής Νομικών Προσώπων (σχετική με την απόφαση της επιτροπής έγκρισης Τραπεζικών Συναλλαγών) και την ημέρα κατά την οποία υπέγραφε τα με αριθ. και τραπεζικά παραστατικά (εντάλματα πληρωμής) ύψους 54,78 € και 18.390,00 €, που αφορούσαν τη χρέωση του εταιρικού λογαριασμού της «.....» με τα έξοδα αποστολής και την αποστολή του εμβάσματος της ανωτέρω προς την προμηθεύτρια γερμανική εταιρεία «.....» αντίστοιχα.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ. για την αλληλέγγυα ευθύνη που επικαλείται ο προσφεύγων δεν τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω καθόσον στην συγκεκριμένη υπόθεση οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν καταλογισμό σε βάρος του προσφεύγοντος του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως υποκρυπτόμενου προσώπου - συναυτουργού στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, όπως αναλύεται ανωτέρω.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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 τη 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). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της

παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν συνέτρεξε εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών, παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και πλημμελούς αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1073/2018 διευκρινίζεται ότι: «... 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. ...»

Επειδή, η με αριθμό εντολή ελέγχου μαζί με την αριθμό πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά (αρ. καταχώρισης) στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο TAXIS (ημερομηνία ανάρτησης και ώρα) και αναγνώστηκαν από τον ίδιο στις και ώρα

Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. / ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	140.314,92€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	70.157,46€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης887,96€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	238.360,34€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	414.109,75€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	207.054,88€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	88.799,74€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	709.964,37€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	104.039,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	52.019,61€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	19.826,58€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	175.885,40€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	66.292,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	33.146,06€
Σύνολο φόρου για καταβολή	99.438,18€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	234.808,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	117.404,.....€
Σύνολο φόρου για καταβολή	352.212,80€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

Διαφορά φόρου	64.547,75€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	32.....3,89€
Σύνολο φόρου για καταβολή	96.821,64€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. των παραπάνω πράξεων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.