



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/01/2022

Αριθμός απόφασης: 8

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : ΤΚ 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την από **07/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, κατά της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015, της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 07/09/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 07/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.504,90€, πλέον πρόστιμο 58 Α ποσού 3.563,38€ **ήτοι** συνολικού ποσού **11.068,28€**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 32.630,00€ πλέον Φ.Π.Α. 7.504,90€.

Με την με αριθμό προβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 10.767,90 € πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.383,95€, **ήτοι** συνολικού ποσού **16.151,85€**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 32.630,00€.

Με την με αριθμό προβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 787,20€, πλέον πρόστιμο 58 Α ποσού 393,60€ **ήτοι** συνολικού ποσού **1.180,80€**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.280,00€ πλέον Φ.Π.Α. 787,20€.

Με την με αριθμό προβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 951,20€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 95,12€, **ήτοι** συνολικού ποσού **1.046,32€**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.280,00€.

Δυνάμει των με αρ. εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Α' Υποδιεύθυνση Ελέγχων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «Πρατήριο υγρών καυσίμων», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014 - 2016. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η έρευνα που διενεργήθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία στις εταιρίες για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι εξέδωσαν μεγάλο πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές

ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με τις παραπάνω εταιρίες ήταν η προσφεύγουσα εταιρία στα φορολογικά έτη 2014 - 2017.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τις ανωτέρω εκδότριες εταιρίες προέκυψε ότι έλαβε από την στο φορολογικό έτος 2015 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.630,00 € και στο φορολογικό έτος 2016 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 3.280,00 €. Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η από 19/10/2020 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 1/1 – 31/12/2015 και 1/1 – 31/12/2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ανυπόστατες και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω αναρμοδιότητας του εκδόντος οργάνου

-Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις - Έλλειψη κατά χρόνον αρμοδιότητας λόγω έκδοσης των πράξεων μετά την προθεσμία του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

-Έλλειψη εικονικότητας - πραγματοποίηση συναλλαγών -καλή πίστη ως προς την εκδότρια- έλλειψη εικονικότητας για τον λήπτη.

-Αόριστες-Αναιτιολόγητες-Νομικώς Πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις.

-Αναιτιολόγητες και μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις ως προς την επιβολή προστίμων άρθρων 58 και 58^Α ΚΦΔ, καθώς και του άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αναρμοδιότητας του εκδόντος οργάνου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της υπ' αρ. 1115805 ΕΞ2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε : «.... 2. Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται Προϊστάμενος οποιουδήποτε επιπέδου οργανικής μονάδας της Φορολογικής Διοίκησης, σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος αυτού, νοείται ο νόμιμος αναπληρωτής του, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναφέρεται σαφώς ότι υπογράφει αντ' αυτού...»

Στην προκειμένη περίπτωση τις προσβαλλόμενες πράξεις μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου τις υπογράφει ο Υποδιευθυντής της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, που αναπλήρωνε νόμιμα την

Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στις 02/07/2021, δεδομένου ότι η Προϊσταμένη απουσίαζε από την Υπηρεσία όπως προκύπτει από την με αρ. πρωτ..... κανονική άδεια της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του Υπαλληλικού Κώδικα (ν.3528/2007) και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη εξ αιτίας της μη αναγραφής της ένδειξης « αντ' αυτού» επί των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά τις πράξεις ακυρωτέες και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έκδοσης των πράξεων μετά την προθεσμία του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : «Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε

εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο - Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός εύλογου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στις 12/05/2021 επιδόθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στην προσφεύγουσα εταιρία, το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ , ώστε η προσφεύγουσα να ενημερωθεί για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προσέλθει προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα, απέστειλε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων την 31/05/2021 τις Απόψεις-Αντιρρήσεις της σχετικά με το περιεχόμενο του σημειώματος διαπιστώσεων και του συνημμένου προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων , λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις από 02/07/2021 εκθέσεις ελέγχου της, προέβη στην έκδοση των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 02/07/2021, ήτοι μετά από 32 μέρες και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 08/07/2021.

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να

προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη καθ' οιονδήποτε τρόπο, λόγω της καθυστέρησης δυο ημερών, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (παρ. 5 άρθρου 79 Κ.Δ.Δ.) και ειδικότερα εφόσον δεν έχει ενδιάμεσα αλλάξει η νομική βάση για τις επιβαλλόμενες κυρώσεις. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά τις πράξεις ακυρωτέες και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης εικονικότητας - καλής πίστης - νομικών πλημμελειών των προσβαλλόμενων πράξεων-αόριστες-αναιτιολόγητες

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά τη κρινόμενη περίοδο (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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 Φορολογική 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».*

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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 Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής*

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

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε

το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την 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 νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες*

που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 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 εμπειριστатωμένα 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, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι συνεργάστηκε με την εκδότρια επιχείρηση το Νοέμβριο του 2014 για την αποξήλωση του πρατηρίου της καυσίμων από την παλιά της έδρα επί της οδού και τη μεταφορά του στις αρχές του 2015 στη νέα της διεύθυνση στοσε ήδη διαμορφωμένο πρατήριο. Επειδή το πρατήριο για πολλά χρόνια ήταν ανοίκιστο υπήρχαν φθορές που το καθιστούσαν μη λειτουργικό. Τον Ιούλιο του 2015 επέκτεινε το στέγαστρο μέχρι την οροφή του κτίσματος ώστε να είναι στεγασμένος ο χώρος από τις αντλίες μέχρι το κατάστημα. Μέσα στον Ιούλιο του 2015 έγινε διάρρηξη χτυπώντας με αυτοκίνητο τα μεταλλικά στόρια του καταστήματος και καταστρέφοντας ολοσχερώς την τζαμαρία. Για αυτό αντικαταστάθηκαν τα ηλεκτρικά ρολά και επισκευάστηκαν οι μηχανισμοί και με την ευκαιρία έγιναν τα απαραίτητα μερεμέτια, όπως βάψιμο, τσιμεντάρισμα. Αργότερα μέσα στο 2016 προέκυψε σοβαρό κατασκευαστικό πρόβλημα με την οροφή του κτιρίου που χρειάστηκε να γίνει ειδική μόνωση λόγω του στεγάστρου που επέκτεινε, καθώς έφερνε μεγάλες ποσότητες νερού. Η διαδικασία επαναλήφθηκε τρεις φορές μέχρι να επιτευχθεί η απόλυτη μόνωση. Δεν ήρθε σε καμία επαφή με την διαχειρίστρια και μοναδική εταίρο της αλλά με τρίτο πρόσωπο τον κο, ο οποίος έχει χρόνια εμπειρία στις κατασκευές πρατηρίων καυσίμων. Όλες οι κατασκευές έγιναν με προσωπικό της εκδότριας επιχείρησης, ενώ οι εξοφλήσεις των επίμαχων φορολογικών στοιχείων έγιναν τοις μετρητοίς λόγω του capital control. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει φωτοτυπία της από 10/11/2014 σύμβασης έργου με την εκδότρια επιχείρηση, βεβαίωση της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διαπραχθείσα διάρρηξη στις και φωτογραφίες του πρατηρίου καυσίμου στην παλιά και νέα διεύθυνση, καθώς και της καταστροφής που υπέστη από την διάρρηξη.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 19/10/2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διότι:

- ✓ Η εκδότρια εταιρία ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα, ούτε στο δηλωθέν υποκατάστημα.
- ✓ Η εταιρία στερούνταν μηχανολογικό εξοπλισμό, οχήματα και εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτούνταν για τη διεκπεραίωση των εργασιών της αφού ουδέποτε απασχόλησε

προσωπικό, ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις και δεν έλαβε τιμολόγια αγορών-δαπανών από τρίτες επιχειρήσεις.

✓ Η επιχείρηση ενώ έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 2.680.000,00 € στις χρήσεις 2014-2016, δεν έχει αποδώσει τους φόρους (Φ.Π.Α. και φόρο εισοδήματος) που αντιστοιχούν σε αυτές τις πωλήσεις και δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, καθώς είτε δεν υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, είτε αυτές που υποβάλει είναι ανακριβείς.

✓ Η μοναδική εταίρος και νόμιμη εκπρόσωπος της κα, δεν έθεσε τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησής της υπόψιν του ελέγχου, ως είχε υποχρέωση, παρά την επίδοση δύο προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων – στοιχείων που της επιδόθηκαν στην οικία της.

✓ Όπως προέκυψε από τα στοιχεία που βρέθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις της, τα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν πάσης φύσεως εμπορεύματα και παροχή υπηρεσίας ανάλογα με τις εκάστοτε ανάγκες της λήπτριας επιχείρησης. Όλο αυτό το εύρος των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών είναι αδύνατο να έχουν πραγματοποιηθεί από μία επιχείρηση χωρίς προσωπικό και χωρίς να έχει δραστηριοποιηθεί στην έδρα της.

✓ Η μοναδική εταίρος και νόμιμη εκπρόσωπος της εκδότριας επιχείρησης, κα, έχει ιδρύσει άλλες δύο επιχειρήσεις, μετέπειτα της ίδρυσης της οι οποίες επίσης ελέγχονται για έκδοση εικονικών τιμολογίων με την ίδια μεθοδολογία, όπως στην περίπτωση της οι οποίες είναι η

✓ Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας, κ....., δήλωσε ότι δεν γνωρίζει την διαχειρίστρια της παρά μόνο γνωρίζει τον, χωρίς να γνωρίζει αν η σχέση του με την εκδότρια εταιρία είναι υπαλληλική ή υπεργολαβική. Επίσης δηλώνει ότι γνωρίζει χρόνια τον, καθώς ασχολείται χρόνια με κατασκευές πρατηρίων. Την ίδια στιγμή όμως γνωρίζει ότι ο είναι διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας με την οποία έχει συνεργαστεί και έχει λάβει το υπ' αρ.Τιμολόγιο με καθαρή αξία 7.650,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.759,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 9.409,50 €, το οποίο αφορά στην αλλαγή έδρας που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα στις 18/01/2015.

✓ Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών περιγράφουν ως είδος παρεχόμενης υπηρεσίας την αποξήλωση εταιρικής ταυτότητας στεγάστρου, αποξήλωση επενδύσεων κολώνων, αποξήλωση στεγάστρων, αποξήλωση πλυντηρίου και μεταφορά στη γέφυρα Φιλίππου, αποξήλωση σχαρών, αποξήλωση επίπλων και επανατοποθέτηση, αποξήλωση δαπέδων και καζανιών και αποπεράτωση φατμιών. Ωστόσο το 2014 ίσχυε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) – Νόμος 4093/2012 – Παράγραφος Ε – Υποπαράγραφος Ε1 – Άρθρο 6 – παράγραφος 14 που ορίζει το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου παροχής: Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για

το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση». Όπως προκύπτει από την περιγραφή των εκδοθέντων φαίνεται ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη διαλύσει – αποξηλώσει το σύνολο των εγκαταστάσεων της στην αρχική της έδρα, καθώς είχε αποξηλώσει στέγαστρα, πλυντήριο αυτοκινήτων, σχάρες, έπιπλα, δάπεδα και καζάνια. Μάλιστα στην περιγραφή αναγράφεται ότι τα έπιπλα επανατοποθετήθηκαν στην νέα έδρα της εταιρίας στομέχρι τις 4/12/2014. Δίνεται επομένως η εικόνα μίας μη λειτουργικής επιχείρησης στις 4/12/2014, καθώς είχε ήδη διαλυθεί το σύνολο των εγκαταστάσεων της. Η εικόνα όμως των βιβλίων της επιχείρησης είναι διαφορετική, καθώς αυτή δείχνει μία συνεχή και απρόσκοπτη λειτουργία της εντός του 2014, καθώς εμφανίζει τις συνήθεις αγορές καυσίμων και τις συνήθεις ημερήσιες λιανικές και χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων. Η μετακόμιση έλαβε χώρα το δεύτερο δεκαήμερο του Ιανουαρίου 2015, όπως άλλωστε προκύπτει και από τη δήλωση μεταβολής έδρας που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της νέας έδρας την 18/01/2015.

✓ Όπως δήλωσε ο στο υπόμνημά του, τα τιμολόγια του 2014 τηςαφορούν μεταξύ των άλλων στην αποξήλωση του πλυντηρίου των αυτοκινήτων μαζί με τα μηχανήματα και εν μέρει η υπηρεσία τους αφορούσε και στη μεταφορά και επανατοποθέτηση σε λειτουργική κατάσταση του πλυντηρίου αυτοκινήτων μαζί με τα μηχανήματα. Ταυτόχρονα, η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει λάβει το υπ' αρ.Τ.Π.Υ. εκδόσεως στο οποίο ως περιγραφή είδους υπηρεσίας αναγράφεται μεταξύ των άλλων τοποθέτηση πλυντηρίου μετά των υλικών. Επομένως για την ίδια υπηρεσία (επανατοποθέτηση πλυντηρίου αυτοκινήτων), η προσφεύγουσα έχει δεχθεί δύο τιμολόγια από διαφορετικές επιχειρήσεις.

✓ Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει καταχωρήσει στο τέλος του 2014 μεγάλο πλήθος τιμολογίων σε αξία από τρίτους προμηθευτές που αφορούν στις δαπάνες μεταφοράς της έδρας της, πέραν της καταχώρησης των δύο τιμολογίων από την επιχείρηση συνολικής αξίας 39.292,35 €.

✓ Δεν έχει αποσαφηνιστεί ο τρόπος μεταφοράς του εξοπλισμού που αποξηλώθηκε από την παλιά έδρα στην νέα έδρα της επιχείρησης στο Κορδελιό, καθώς δεν επιδείχθηκαν φορτωτικές για την μεταφορά αυτή, ενώ η εκδότρια επιχείρηση δεν διαθέτει οχήματα, ούτε μηχανήματα έργου (γερανοί, αναβατόρια) που απαιτούνται για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών που αναγράφονται στα τιμολόγια του 2014.

Τα δύο τιμολόγια του 2014 εκδόσεως της «.....συνολικής αξίας 39.292,35 € εμφανίζονται ανεξόφλητα. Αντίστοιχα, τα υπ' αρ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της συνολικής αξίας 31.242,00 € εμφανίζονται να εξοφλούνται τοις μετρητοίς στις 14/07/2015 λόγω capital

control. Όμως σύμφωνα με την ΠΟΛ 1143/3-7-15 χαρακτηρίζονται ως εκπιπτόμενες οι δαπάνες που εξοφλούνται χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής για τιμολόγια που εκδόθηκαν μέχρι 28/06/2015. Επομένως, τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Πέρα όμως από τον χαρακτηρισμό ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ο έλεγχος αμφισβητεί την εξόφληση των συγκεκριμένων τιμολογίων ποσού 31.242,00 € με μετρητά εν μέσω capital control, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σελίδα 9 της από 19/10/2020 έκθεσης ελέγχου. Όσον αφορά τα πέντε τιμολόγια που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο και Νοέμβριο 2015 συνολικής αξίας 8.892,90 €, εξοφλήθηκε μόνο ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα συγκεκριμένα τιμολόγια, με καταβολή 1.660,00 € στις 01/02/2016 στην από τον Τα επτά (7) τιμολόγια που εκδόθηκαν από 01/06/2016 έως 08/06/2016 συνολικής αξίας 4.067,20 €, εκδόθηκαν τεχνηέντως με αξίας ενός εκάστου κάτω των 500 € με σκοπό την αποφυγή της εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Ειδικότερα τα τέσσερα από τα επτά αφορούσαν το έργο της μόνωσης ταράτσας και αντί να εκδοθεί ένα τιμολόγιο εκδόθηκαν τέσσερα διαφορετικά.

✓ Στο υπ' αρ. Τ.Π.Υ. σειράς Β' εκδόσεως αναγράφεται ως είδος παρεχόμενης υπηρεσίας «*συντήρηση χώρου αντλιών, καθαρισμός φρεατίων και δεξαμενών (για όλο το χρόνο κατόπιν συμφωνίας)*». Δεν επιδείχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό για τον καθορισμό των ακριβών όρων συνεργασίας, ούτε προσδιορίζεται επακριβώς το χρονικό διάστημα που αφορά η υπηρεσία.

✓ Στο υπ' αρ. Τ.Π.Υ. σειράς Α' εκδόσεως «..... αναγράφεται ως είδος παρεχόμενης υπηρεσίας «*μόνωση ταράτσας πρώτη στρώση*». Από τον έλεγχο όμως του βιβλίου εσόδων - εξόδων της επιχείρησης δεν διαπιστώθηκε η αγορά των απαραίτητων υλικών για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης οικοδομικής εργασίας, ούτε από την εταιρία «....., ούτε από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

✓ Στο υπ' αρ. ΔΑ-TIM εκδόσεως αναγράφεται ως περιγραφή είδους : «*φωτιστικά led 12 τεμάχια * 40 6*». Η έκδοση του φορολογικού στοιχείου είναι ελλιπής καθώς δεν εξειδικεύεται ο τύπος των συγκεκριμένων φωτιστικών που φαίνεται ότι πουλήθηκαν, καθώς υπάρχει ουσιώδης ποιοτική διάκριση των φωτιστικών μέσω της οποίας διαφοροποιείται η τιμή του εμπορεύματος σε μεγάλο βαθμό.

✓ Στο υπ' αρ. ΔΑ-TIM εκδόσεως αναγράφεται ως περιγραφή είδους : «*υλικά μονώσεις ταράτσας*» καθαρής αξίας 500 €. Η έκδοση του φορολογικού στοιχείου είναι ελλιπής καθώς δεν εξειδικεύεται η ακριβής ποσότητα, η επιμέρους τιμή και ο συγκεκριμένος τύπος και μάρκα υλικού μόνωσης.

✓ Από τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα φέρεται να προχώρησε σε εργασίες μόνωσης ταράτσας τρεις φορές σε διάστημα 18 μηνών. Συγκεκριμένα έλαβε το υπ' αρ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως στο οποίο συμπεριλαμβάνεται ως είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας «*μόνωση ταράτσας*» καθαρής αξίας 2.160€. Έντεκα μήνες

αργότερα εμφανίζεται να προβαίνει ξανά σε εργασίες μόνωσης της ταράτσας. Ειδικότερα έλαβε τα υπ' αρ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως με περιγραφή παρασχεθείσας υπηρεσίας «καθαρισμός ταράτσας» και «μόνωση ταράτσας πρώτη στρώση» καθαρής αξίας 1.400 € και 1.280 € αντίστοιχα. Επτά μήνες αργότερα εμφανίζεται να προβαίνει ξανά σε εργασίες μόνωσης της ταράτσας. Συγκεκριμένα έλαβε τα υπ' αρ.Τ.Π.Υ. εκδόσεωςμε περιγραφή «στρώση και καθαρισμός ταράτσας», «υλικά μόνωσης ταράτσας», «πρώτο χέρι αστάρι για μόνωση», «δεύτερο χέρι μόνωσης χωρίς τρίχα» και «τρίτο χέρι στρώσης μόνωσης ταράτσας» καθαρής αξίας 490 €, 500 €, 430 €, 490 € και 490 € αντίστοιχα. Εμφανίζεται δηλαδή η προσφεύγουσα να επαναλαμβάνει μία εργασία (μόνωση ταράτσας), η οποία συνήθως μπορεί να χρειαστεί να γίνεται μία φορά στα 10 χρόνια και σε καμία περίπτωση 3 φορές σε δεκαοκτώ μήνες. Επιπλέον κατά κανόνα, η εκτέλεση τέτοιων οικοδομικών εργασιών συνοδεύεται από εγγύηση καλής τεχνικής λειτουργίας για ένα διάστημα περίπου τριών ετών, οπότε δεν δικαιολογείται η συχνότητα εκτέλεσης της συγκεκριμένης οικοδομικής εργασίας.

✓ Δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα παραστατικό (φορτωτική, Τ.Π.Υ.) για τον τρόπο μεταφοράς των οικοδομικών υλικών από την «έδρα» της επιχείρησης στηνστην έδρα της προσφεύγουσας στο

✓ Από έρευνα του ελέγχου στο σύστημα TAXIS δεν προκύπτει να έχουν καταχωρηθεί συμφωνητικά στα έτη 2014-2016 από την προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα ως απόδειξη της πραγματοποίησης των επίδικων συναλλαγών επικαλείται την πλήρη εξόφληση τοις μετρητοίς των δύο τιμολογίων του έτους 2014 συνολικής αξίας 39.292,35 €, κατά το διάστημα που επιβλήθηκαν τα capital control, ενώ ισχυρίζεται ότι η μη έκπτωση της δαπάνης λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο δεν εισάγει τεκμήριο εικονικότητάς της. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αρ. απόδειξης είσπραξης εκδόσεως στην οποία αναγράφεται ότι η πληρωμή ποσού 31.242,00€ έγινε τοις μετρητοίς λόγω capital control. Ωστόσο, το ποσό αυτό ταυτίζεται με το ποσό των υπ' αρ.Τ.Π.Υ. αξίας 31.242,00 €. Δεν προσκομίστηκε απόδειξη για την εξόφληση των τιμολογίων του έτους 2014, ενώ η μόνη πληρωμή που έλαβε χώρα ήταν η κατάθεση μέσω τραπεζής ποσού 1.600,00 €, στις 1/2/2016, ποσό που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των πέντε τιμολογίων που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο και Νοέμβριο 2015 συνολικής αξίας 8.892,90 €.

Επειδή επιπλέον, η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί προσκομίζει την από 10/11/2014 σύμβαση έργου με την εκδότρια επιχείρηση στην οποία αναγράφεται επιγραμματικά «Γενική αποξύλωση πρατηρίου και αποπεράτωση χώρου». Ωστόσο, η εν λόγω σύμβαση δεν δύναται να ληφθεί υπόψη, καθώς κατά τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, οι συμβάσεις αυτές καταρτίζονται εγγράφως με πλήρη περιγραφή των εκατέρωθεν συμβατικών υποχρεώσεων προς αποφυγή παρερμηνειών κατά την

εκτέλεση της συμφωνίας και προς αποφυγή υπαναχώρησης των μερών, ιδιαίτερα δε για ποσά όπως εν προκειμένω ύψους 39.292,35 €.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρουν όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή, εκδούσα αρχή, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999, όπως κατά πάγια νομολογία έχει κριθεί, η αιτιολογία της πράξης δεν είναι απαραίτητο να περιέχεται στο σώμα αυτής αλλά, εφόσον δεν προβλέπεται από σχετικές διατάξεις ρητώς το αντίθετο, αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που την συνοδεύουν (βλ. ΣΤΕ 2205/2004, 2096/2002, 2690/2015 ΔΕΦ ΑΘ). Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι ακυρωτές ως περιέχουσες πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι δεν απαιτείται εκ του νόμου στο σώμα αυτών ειδική αιτιολογία και συνεπώς, ορθώς συμπληρώνονται από την από 19/10/2020 Έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και τις από 02/07/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 19/10/2020 έκθεση ελέγχου του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή από την προσφεύγουσα προβάλλεται επικουρικά ο ισχυρισμός πως η εικονικότητα δεν αφορούσε τις ίδιες τις συναλλαγές, αλλά ενδεχομένως το πρόσωπο του εκδότη και πως σε κάθε περίπτωση η ίδια υπήρξε καλόπιστη έναντι αυτού. Ο εν λόγω ισχυρισμός δε γίνεται δεκτός, διότι όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά, ενώ παράλληλα στο ίδιο διάστημα έλαβε παρόμοιες υπηρεσίες από άλλους επιτηδευματίες, οι οποίες ήταν δυνατό να καλύψουν τις επιχειρηματικές της ανάγκες που σχετίζονται με τα υπό κρίση έργα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια παρασχέθηκαν

γενικότερα. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, η διάρκεια των έργων και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν ενήργησε καλόπιστα, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής των προστίμων άρθρων 58 και 58Α ΚΦΔ καθώς και του άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013: *«Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α, ν.4174/2013: *«Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας : Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1.....2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό*

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα....».

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά και η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ούτε ότι οι περιγραφόμενες στα επίμαχα στοιχεία συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, έστω από άλλο μη κατονομαζόμενο συναλλασσόμενο, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Επειδή, για την παράβαση της λήψης των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 26.780,00 €, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 έως 17/10/2015, εκδόθηκε η υπ'αρ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 10.712,00 €, (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 του ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν την επίπτωση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, με τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, επί της διαφοράς του κύριου φόρου. Αλυσιτελώς δε προβάλλεται λόγος για την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015, με το οποίο τιμωρείται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τέτοιο πρόστιμο δεν περιλαμβάνεται στις προσβαλλόμενες πράξεις της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Έπειτα από τα ανωτέρω, ορθά και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις επιβλήθηκαν τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α του Ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	11.068,28€ ,	11.068,28€ ,

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος , φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	16.151,85€ ,	16.151,85€ ,

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.180,80€ ,	1.180,80€ ,

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.046,32€ ,	1.046,32€ ,

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.