



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10.10.2023

Αριθμός απόφασης: 1568

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09.06.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατά

- της υπ' αριθ./10.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας
- της υπ' αριθ./10.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας
- της υπ' αριθ./10.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας
- της υπ' αριθ./10.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/23-06-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09.06.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. /10.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.644,95 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 822,48 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 261,98 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.729,41 €.
- Με την υπ' αριθ. /10.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 179,18 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 44,80 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 223,98 €.
- Με την υπ' αριθ. /10.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.440,00 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 720,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.160,00 €.
- Με την υπ' αριθ. /10.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 360,00 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 180,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 540,00 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 10.05.2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση, με έδρα στα Χανιά και αντικείμενο εργασιών «.....», η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01.01.2018 – 31.12.2018), τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χανίων εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμό /2023 Εντολή Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2019 & 2020. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. /22.12.2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ) (εισερχόμενο έγγραφο Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αρ. πρωτ. /31-01-2023), με συνημμένες τις από 24.12.2021, 19.08.2022 και

11.04.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στις επιχειρήσεις α) Ε.Ε. με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ και γ) του με ΑΦΜ αντίστοιχα, οι οποίες κρίθηκαν ως εκδότες εικονικών τιμολογίων συνολικά για τις χρήσεις 2017-2020. Μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε: α) στο **φορολογικό έτος 2019**, από την Ε.Ε. με ΑΦΜ, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.000,00 € πλέον ΦΠΑ 480,00 €, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς και από τον με ΑΦΜ, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.000,00 € πλέον ΦΠΑ 960,00 €, τα οποία κρίθηκαν επίσης εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και β) στο **φορολογικό έτος 2020**, από τον με ΑΦΜ, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 1.500,00 € πλέον ΦΠΑ 360,00 €, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ. /2023 ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2019 και 2020, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 12.04.2023.

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 20 ημερών χωρίς η προσφεύγουσα να υποβάλει τις απόψεις της, συντάχθηκαν οι από 10.05.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

- Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν πραγματικές εμπορικές συναλλαγές.
- Όλα τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό.
- Σχετικά με το τιμολόγιο με αριθ. /02.06.2020 εκδόσεως του με ΑΦΜ, ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε επαρκώς γιατί από το σύνολο των τιμολογίων του συγκεκριμένου προμηθευτή, μόνο το παραπάνω τιμολόγιο κρίθηκε εικονικό.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προσκόμισε πλήθος παραστατικών της Τράπεζας, καθώς και τιμολόγια εκδοθέντα από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις τόσο προς την ίδια όσο και προς το σύζυγό της, ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί επίσης ατομική επιχείρηση.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/23-06-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα προσκόμισε επιπλέον, σχετικά με το τιμολόγιο με αριθ. /02.06.2020 εκδόσεως του με ΑΦΜ, μια απόδειξη κατάθεσης μετρητών σε αυτόματο μηχάνημα τράπεζας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. 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. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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 συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] 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 [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το υπ' αριθ./22.12.2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ) και τις συνημμένες από 24.12.2021, 19.08.2022 και 11.04.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα αυτά έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω Δ.Ο.Υ., οι επιχειρήσεις α) Ε.Ε. με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ και γ)

..... με ΑΦΜ, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα:

Ι. Διαπιστώσεις για την εταιρεία ΕΕ, ΑΦΜ

Σύμφωνα την από 24.12.2021 έκθεση ελέγχου, του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), η εταιρεία & ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ, κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2019 προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη επιχείρηση. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] 6.2. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ Η ΜΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΩΝ ΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ)

[...]

- Επειδή, εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως προελέχθη, τα δεδομένα που εν ευρεία έννοια στην ενότητα 3.3. της παρούσας εκθέσεως εκτίθενται και λεπτομερώς στις μετέπειτα ενότητες της παρούσας εκθέσεως περιγράφονται, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.
- Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - παρότι μάλιστα τούτο της ζητήθηκε επανειλημμένως, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ' αυτήν σχετικών Προσκλήσεων τόσο από πλευράς της Υπηρεσίας μας, όσο και από πλευράς έτερης Υπηρεσίας της Φορολογικής Αρχής (βλ. ανωτέρω πεδίο «Συμπληρωματικά στοιχεία») και παρότι καταλογίστηκε σε βάρος της η αντίστοιχη παράβαση -, και άρα ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τα ελεγχόμενά έτη συναλλαγών (προμηθειών και χονδρικών πωλήσεων) έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής, υπολογιζομένων των σχετικών αποκλίσεων) στοιχεία, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας στα πλαίσια διενέργειας δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων (ήτοι διαπιστώθηκε η ύπαρξη πλήθους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα οποία όμως δεν εμπεριέχονταν στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ τόσο της εδώ ελεγχόμενης οντότητας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής).
- Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, που εδρεύει σύμφωνα με τα πληροφοριακά στοιχεία της Α.Α.Δ.Ε. στην Αθήνα (στην οδό αρ....., Τ.Κ.), διατηρεί στην εν λόγω δ/ση μία ανεπαρκή έως ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση, δίχως αυτή να ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων, ήτοι δηλαδή πρόκειται για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, λειτουργούσα σε απροσδιόριστες ημέρες και ώρες, σε κάθε περίπτωση μη λειτουργούσα κατά το νόμιμο ωράριο του οικείου εμπορικού συλλόγου, γεγονός το οποίο μάλιστα έχει διαπιστωθεί σε επανειλημμένες προσπάθειες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου από πλευράς της Φορολογικής Διοίκησης -, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκη/υποκατάστημα, μη κατέχουσα μεταφορικών μέσων κλπ.,

- Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα απασχολεί ανεπαρκές - σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα) - προσωπικό, στη δε χρήση 2017 δεν απασχολεί και καθόλου (ανύπαρκτο προσωπικό),
- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί και **δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις** (ήτοι προβαίνει σε επιλεκτική υποβολή των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων, με αντιφατικό/αποκλήθέν περιεχόμενο, ταυτόχρονα δεν προβαίνει στην εξόφληση ή έστω ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.
- Επειδή, ως αναλυτικά προεκτέθηκε, **αποκλειστικοί προμηθευτές της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τη χρήση 2017 και 2018** (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) τυγχάνουν οι ατομικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ., «.....» με ΑΦΜ., και «.....» με ΑΦΜ., ενώ κατά τη χρήση 2019 δεν εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλομένους της).
- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί χρεώσεις μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που έλαβε από τις ανωτέρω τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις (**μη σύννομος τρόπος εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων**), γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 23 Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος.
- Επειδή κατόπιν ιδιαιτέρων ελέγχων που διενήργησε η Υπηρεσία μας σε βάρος εκάστης των ανωτέρω ατομικών επιχειρήσεων, που φέρονται να προμηθεύουν την εδώ ελεγχόμενη κατά τις χρήσεις 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που οι τελευταίες εξέδωσαν κατά τις εν λόγω χρήσεις επ' ονόματί της εδώ ελεγχόμενης οντότητας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυγχάνουν στο σύνολο τους ΕΙΚΟΝΙΚΑ, ήτοι ότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.
- Επειδή συγκεκριμένα υφίσταται **πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των ανωτέρω συναλλαγών (προμηθειών) μεταξύ των προαναφερθέντων τριών ατομικών επιχειρήσεων και της εδώ ελεγχόμενης οντότητας [...]**.
- Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κατ' επέκταση συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τις ανωτέρω τρεις ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο να προμηθεύεται από έτερους πλην τους ανωτέρω προμηθευτές τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που μετέπειτα φέρεται να πωλεί χονδρικώς

μεταξύ άλλων και στην εδώ ελεγχόμενη οντότητα. Ομοίως κατά τη χρήση 2019 και δεδομένου ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων.

- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- **Επειδή** από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα **δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες**, τόσο μέσω του τραπεζικού συστήματος, όσο κι εκτός αυτού, ως τούτο προκύπτει από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής. Ήτοι συγκεκριμένα ουδεμία άλλη συνήθη λειτουργική δαπάνη δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να διενεργείται πλην της καταβολής του μηνιαίου μισθώματος του μισθίου ακινήτου, όπου εδρεύει και δη ουχί για το σύνολο των μισθωτικών μηνών των ελεγχόμενων ετών.
- **Επειδή** προέκυψε η κατά κόρον από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας **έκδοση πλήθους φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00€,** ακόμη κι όταν εκδίδονταν την αύτη ημεροχρονολογία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ'ονόματι του ιδίου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια, η οποία τεκμαίρεται ότι ακολουθήθηκε προκειμένου να αποφευχθεί η είσπραξη της αξίας τούτων μέσω του τραπεζικού συστήματος.
- **Επειδή** διαπιστώθηκε ο **μη σύννομος τρόπος είσπραξης των εκδοθέντων** από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις **φορολογικών στοιχείων** και δη κατά πλειοψηφία διαπιστώθηκε η είσπραξη εκτός τραπεζικού συστήματος. [...]
- **Επειδή** περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ακόμη κι όταν η σχετική είσπραξη των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος (ήτοι από 09^η.11.2018 μέχρι 31.12.2019), αυτή είχε κυρίως τη μορφή της **τραπεζικής κατάθεσης μετρητών** που διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια την εδώ ελεγχόμενη οντότητα μέσω **εντεταλμένων αυτής προσώπων.**
- **Επειδή** από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα και που κατάφερε ο έλεγχος, στα πλαίσια διενέργειας πλήθους δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων, να εντοπίσει και να κατασχέσει αντίστοιχα διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά **δεν συνοδεύονται από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης** των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών,
- **Επειδή** έπειτα από τη διενέργεια σχετικού διασταυρωτικού ελέγχου σε βάρος της λήπτριας ατομικής επιχείρησης, με ΑΦΜ., τελευταία προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, αφαιρώντας από το σύνολο των διενεργούμενων εξόδων της την αξία των επίμαχων τιμολογίων, που εξέδωσε επ' ονόματί της η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, γεγονός το οποίο στην ουσία αποτελεί σχετική ομολογία/παραδοχή της εικονικότητάς τους (**φορολογική συμμόρφωση λήπτριας επιχείρησης**).
- **Επειδή** κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι παγίως εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης πίστωσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση χρέωση (άμεση και ισόποση της τραπεζικής πίστωσης

τραπεζική χρέωση), τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις τραπεζικές της καταθέσεις.

- **Επειδή** από την παρούσα έρευνα προέκυψε η **εμπλοκή/ανάμειξη** στις τραπεζικές κινήσεις της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος **τρίτων προσώπων** - και ουχί των συναλλασσόμενων με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα ληπτριών επιχειρήσεων - τα οποία (πρόσωπα) είτε συνδέονταν μαζί της (εταιρικά/εργασιακά/δικαιοπρακτικά) είτε όχι, μεταξύ των οποίων ο έλεγχος εντόπισε τα ενισχυτικά της «**συνεργασίας**» τους στοιχεία (ήτοι την εμπλοκή στις τραπεζικές κινήσεις του ενός στο άλλο, τον όμοιο γραφικό χαρακτήρα των εκδοθέντων από πλευράς τους παραστατικών, τη μη ανταπόκριση απάντων στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων - στοιχείων - αρχείων, τη λήψη λογιστικών υπηρεσιών από τον αυτό λογιστή, την ίδια δ/νση κατοικίας/έδρας κλπ.)
- **Επειδή** έπειτα από την έναρξη του παρόντος ελέγχου, καθώς και των διασταυρωτικών ελέγχων της Υπηρεσίας μας σε βάρος των ανωτέρω «εμπλεκόμενων προσώπων» παρατηρήθηκε εσπευσμένη μεταβολή στον τρόπο λειτουργίας **ορισμένων εξ αυτών**, ως **αναλυτικά** προεκτέθηκε,
- **Επειδή** μετά την έναρξη της παρούσας έρευνας και πριν την ολοκλήρωσή της περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου **συμπληρωματικά στοιχεία** αναφορικά με την τέλεση του αδικήματος της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας (βλ. αρ.πρωτ.εισερχ. ΕΜΠ/27.11.2020 πληροφοριακή έκθεση Σ.Δ.Ο.Ε.),

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων - αποδεικτικών στοιχείων που υφίστανται στον φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων ο έλεγχος **ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ** την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολο τους

7. ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έπειτα από τη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων και ουχί κατόπιν εκτίμησης ενός ή μεμονομένων στοιχείων χωριστά, οδηγήθηκε στις ασφαλείς και βέβαιες ως άνω διαπιστώσεις και άρα συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα προέβη, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 :

[...]

III) κατά τη χρήση 2019 στην έκδοση συνολικά χιλίων τετρακοσίων ενενήντα τεσσάρων (1494) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και δη Τιμολογίων Πώλησης [όπως τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και έκαστος λήπτης τούτων λεπτομερώς περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε τόσο η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής, όσο και οι αντισυμβαλλόμενοι αυτής αντίστοιχα, υπολογιζόμενων των σχετικών αποκλίσεων, όπως επίσης υπολογιζόμενων και των σχετικών αποκλίσεων που προέκυψαν εξαιτίας των φορολογικών στοιχείων εκείνων, που παρότι δεν περιγράφονται στις ανωτέρω

υποβληθείσες ΜΥΦ, περιήλθαν σε γνώση του παρόντος ελέγχου στα πλαίσια διασταυρωτικών ελέγχων που διενεργήθηκαν σε βάρος πλήθους ληπτών που εμφανίζονται στις σχετικές ΜΥΦ, και τα οποία (φορολογικά στοιχεία) κατασχέθηκαν από πλευράς του ελέγχου], συνολικής καθαρής αξίας 2.703.173,02€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 647.359,11€, δεδομένου ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. [...].».

II. Διαπιστώσεις για την επιχείρηση ΑΦΜ.....

Σύμφωνα με την από 19.08.2022 έκθεση μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα έτη 2018, 2019, 2020 προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«[.] 5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

[...]

- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως προελέχθη, τα δεδομένα που εν ευρεία έννοια στην ενότητα 4 της παρούσας εκθέσεως εκτίθενται και λεπτομερώς στις προηγούμενες αυτής ενότητες περιγράφονται, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα αν και φέρεται, σύμφωνα με τα καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. στοιχεία, να εδρεύει αρχικά στην οδό αρ. στο και στην συνέχεια στην οδό αρ. στην, εν τοις πράγμασι απεδείχθη ότι λειτούργησε μόνο στην αρχικά δηλωθείσα διεύθυνση και αποκλειστικά και μόνο ως κατάστημα λιανικής πώλησης Από τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους (αυτοψίες) που διενήργησε η Υπηρεσία μας, διαπιστώθηκε ότι μεν η ελεγχόμενη οντότητα διέθετε σε λειτουργία ένα εμπορικό κατάστημα λιανικής πώλησης στο Αττικής στο οποίο όμως δεν βρέθηκε κανένα στοιχείο που να βεβαιώνει ότι στον ίδιο χώρο πραγματοποιούνταν ταυτόχρονα και συναλλαγές χονδρικών πωλήσεων δε στην δεύτερη δηλωθείσα διεύθυνση της ελεγχόμενης οντότητας η έδρα βρέθηκε κλειστή και από πληροφορίες περιοίκων πληροφορηθήκαμε ότι το εν λόγω κατάστημα δεν είχε λειτουργήσει,
- **Επειδή** ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) της εδώ ελεγχόμενης έχει εντοπιστεί, παρότι ο έλεγχος κατέβαλε της δέουσα επιμέλεια και προσοχή προκειμένου να ανευρεθεί ο εδώ ελεγχόμενος,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε επέδειξε/προσκόμισε στη Φορολογική Αρχή τα τηρούμενα από πλευράς της βιβλία και στοιχεία, παρότι αυτό της ζητήθηκε επανειλημμένα, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ 'αυτήν σχετικών Προσκλήσεων (βλ. ανωτέρω «Ενέργειες Ελέγχου») και παρότι καταλογίστηκαν σε βάρος της οι αντίστοιχες παραβάσεις,
- **Επειδή** μέχρι και σήμερα η εδώ ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζει σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος της, τις οποίες (οφειλές) δεν έχει εξοφλήσει (εν όλω ή εν μέρει) αλλά ούτε και έχει επιχειρήσει να ρυθμίσει την εξόφλησή τους με σχετική προς τούτο αίτηση, υποβληθείσα είτε αυτοπροσώπως στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω και Α' Αθηνών είτε ηλεκτρονικώς μέσω του αντίστοιχου ιστότοπου,

- **Επειδή** απεδείχθη ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν δύναται να διενεργεί τις επίμαχες χονδρικές πωλήσεις αγαθών - καθότι δεν διαθέτει (κατά κυριότητα ή κατά κατοχή) τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ.) επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί αγορές/προμήθειες υλικών (εμπορευμάτων) δεδομένου ότι δεν υποβάλλει σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις ενώπιον της Φορολογικής Αρχής αλλά ούτε έχει δηλωθεί και ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων και άρα αποδεικνύεται ότι δεν έχει τη δυνατότητα τα μεταπωλεί,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 13^η.11.2018, μέχρι και σήμερα, ήτοι τον χρόνο σύνταξης της παρούσας εκθέσεως ελέγχου έχει υποβάλλει δύο (2) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 οι οποίες η μεν πρώτη εμφανίζει ζημιές ενώ η δεύτερη είναι μηδενική . Οι ανωτέρω δηλώσεις δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) αλλά ούτε με τις συνολικές εκροές της επιχείρησης όπως εμφανίζονται στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 13^η.11.2018, μέχρι και σήμερα, ήτοι τον χρόνο σύνταξης της παρούσας εκθέσεως ελέγχου υποβάλλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δηλώσεις ΦΠΑ, μηδενικές ή χρεωστικές, που όμως δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως αυτά εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (ΜΥ.Φ.),
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα έχει υποβάλλει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2019 και 2020 και ουχί για τη χρήση 2018 και αποκλειστικά μόνο σε σχέση με τις πωλήσεις χονδρικής που διενήργησε επί τη βάσει εκδοθέντων από πλευράς της Τιμολογίων και όχι σε σχέση με τις διενεργούμενες από πλευράς της δαπάνες/αγορές/προμήθειες/έξοδα,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις λιανικών συναλλαγών παρότι από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της ελεγχόμενης βρέθηκε να χρησιμοποιεί ταμειακή φορολογική μηχανή με αριθμό μητρώου , για την οποία η ελεγχόμενη οντότητα δεν προέβη στην δήλωση έναρξής της,
- **Επειδή** από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε να μην πραγματοποιούνται πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων αλλά ούτε πληρωμές εν γένει δαπανών.
- **Επειδή** μέρος των εξοφλήσεων των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, πραγματοποιήθηκε από τους , τον και την , άτομα τα οποία ουδεμία σχέση (επαγγελματική) φέρεται να έχουν τόσο με την ελεγχόμενη οντότητα όσο και με τους λήπτες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων .
- **Επειδή** σε πολλές περιπτώσεις οι καταθέσεις των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης πραγματοποιούνται σε καταστήματα τραπεζών στο κέντρο της Αθήνας και ουχί σε καταστήματα τραπεζών στις περιοχές που εδρεύουν οι πελάτες της ελεγχόμενης

- **Επειδή** στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης μεταφέρονται χρηματικά ποσά από τις επιχειρήσεις ΙΚΕ) , ΕΕ , και με τις οποίες η ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές, αλλά διαπιστώθηκε ότι συμμετέχουν σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα - καθότι σύμφωνα με αντίστοιχους ελέγχους που η Φορολογική Αρχή διενεργεί στις εντοπίζει συστηματικά και κατ' εξακολούθηση τους αυτούς συμμετέχοντες - που είχε ως αποκλειστικό και μόνο σκοπό την έκδοση και εν γένει εμπορία φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ ο έλεγχος κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα εν τοις πράγμασι και ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων (όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση και αξιολόγηση των ανωτέρω εκτιθέμενων), δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσίας, να ασκεί τη δηλωθείσα από πλευράς της ενώπιον της Φορολογικής Αρχής επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι δηλαδή αυτή του χονδρικού εμπορίου ενδυμάτων και υποδημάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει αντίστοιχα τις χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζονται στις σχετικώς υποβληθείσες ενώπιον της Φορολογικής Αρχής συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων.

[...]

6. ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και συνεκτίμησης όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων οδηγήθηκε στις ασφαλείς και βέβαιες ως άνω διαπιστώσεις και άρα συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα προέβη, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 και του άρθρου 66 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

Κατά τη χρήση 2019:

Στην έκδοση συνολικά εξακοσίων έντεκα (611) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων (όπως αυτά προκύπτουν από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥ.Φ. που υπέβαλε η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής, καθώς και από τις χρηματικές καταθέσεις στους οικείους τραπεζικούς λογαριασμούς του εδώ ελεγχόμενου), **συνολικής καθαρής αξίας 3.617.118,00€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 862.078,12€, δεδομένου ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές (ως προελέχθη), κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 (Ε.Α.Π.) και του άρθρου 66 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).** Ακολουθεί σχετικός πίνακας :

Α/Α	Επωνυμία	Υποβάλλων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Φ.Σ	Πηγή διασταυρωτικού ελέγχου
...	...	...	...	...	...	...
69			4.000.00	960.00	2	ΤΡΑΠ. ΛΟΓ/ΜΟ
...	...	...	...	...	...	...
ΣΥΝΟΛΟ			3.617.118,00	862.078,12	611	

[...]».

III. Διαπιστώσεις για την επιχείρηση του, ΑΦΜ.....

Σύμφωνα με την από 11.04.2022 έκθεση μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), η ατομική επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ.....» κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2019 προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«[.] 5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως προελέχθη, τα δεδομένα που εν ευρεία έννοια στην ενότητα 5 της παρούσας εκθέσεως εκτίθενται και λεπτομερώς στις προηγούμενες αυτής ενότητες περιγράφονται, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα αν και φέρεται, σύμφωνα με τα καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. στοιχεία, να εδρεύει επί της οδού, αρ.- ΤΚ., στην Αττικής, σε κατάσταση 45 τ.μ., στην πραγματικότητα αποδείχθηκε ότι δεν λειτουργεί στην ως άνω διεύθυνση . Πιο συγκεκριμένα από τον μερικό επιτόπιο έλεγχο (αυτοψία) που διενήργησε η Υπηρεσία μας, η έδρα βρέθηκε κλειστή έχοντας εικόνα εγκατάλειψης και αχρησίας και από πληροφορίες της ιδιοκτήτριας του ακινήτου, διαπιστώθηκε ότι μέχρι τη λύση της μίσθωσης ήτοι την 11".11.2020 το ακίνητο ήταν κενό και ουδέποτε λειτούργησε ως κατάστημα εμπορίας
- **Επειδή** μέχρι και σήμερα η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής/αλλαγής της ανωτέρω έδρας της, παρότι μάλιστα έχει αναζητηθεί πολλάκις στην ανωτέρω διεύθυνση στα πλαίσια προγενέστερων ελέγχων.
- **Επειδή** ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) του εδώ ελεγχόμενου έχει εντοπιστεί, παρότι ο έλεγχος κατέβαλε προσπάθειες με δέουσα επιμέλεια και προσοχή προκειμένου να ανευρεθεί η εδώ ελεγχόμενη.
- **Επειδή** περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ο εδώ ελεγχόμενος (φυσικό πρόσωπο) δεν κατοικεί ούτε στη σχετικώς δηλωθείσα από πλευράς της ενώπιον της Φορολογικής Αρχής διεύθυνση κατοικίας, δίχως ομοίως να έχει προβεί σε σχετική υποβολή δήλωσης μεταβολής στοιχείων φυσικού προσώπου.
- **Επειδή** πέραν των ανωτέρω, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής τυχόν φορολογικό εκπρόσωπο ή αντίκλητο και άρα κατ' επέκταση τυγχάνει αγνώστου κατοικίας/διαμονής πρόσωπο.
- **Επειδή** μέχρι και σήμερα ο εδώ ελεγχόμενος εμφανίζει σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος του, τις οποίες (οφειλές) δεν έχει εξοφλήσει (εν όλω ή εν μέρει), αλλά ούτε και έχει επιχειρήσει να ρυθμίσει την εξόφλησή τους με σχετική προς τούτο αίτηση, υποβληθείσα είτε αυτοπροσώπως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών είτε ηλεκτρονικώς μέσω του αντίστοιχου ιστοτόπου.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ' αυτήν σχετικής πρόσκλησης και παρότι καταλογίστηκε σε βάρος της η αντίστοιχη παράβαση.

- **Επειδή** αποδείχθη ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν δύναται να διενεργεί τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών - καθότι δεν διαθέτει (κατά κυριότητα ή κατά κατοχή) τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ.) επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί αγορές/προμήθειες υλικών (εμπορευμάτων) δεδομένου ότι δεν υποβάλλει σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις ενώπιον της Φορολογικής Αρχής, αλλά ούτε έχει δηλωθεί και ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων και άρα αποδεικνύεται ότι δεν έχει τη δυνατότητα τα μεταπωλεί.
- **Επειδή** δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- **Επειδή** αποδείχθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α., από το χρόνο έναρξης της μέχρι και την 31/12/2019 , δεν απασχόλησε προσωπικό και άρα δεν αποδεικνύεται η ικανότητα/δυνατότητά της να ασκεί την εν λόγω επαγγελματική δραστηριότητα.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 12102.2019, μέχρι και την 31/12/2019, έχει υποβάλει μία (1) χρεωστική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, η οποία δεν ταυτίζεται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) αλλά ούτε και με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το ίδιο χρονικό διάστημα .
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 12102.2019, μέχρι και την 31/12/2019, υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικές όσο και πλήθος τροποποιητικών δηλώσεων , που όμως δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και έξοδα όπως αυτά εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.).
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από έναρξέως της μέχρι και σήμερα έχει υποβάλει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τις χρήσεις 2019 και 2020 και αποκλειστικά μόνο σε σχέση με τις πωλήσεις χονδρικής που διενήργησε επί τη βάση εκδοθέντων από πλευράς της Τιμολογίων και όχι σε σχέση με τις διενεργηθείσες από πλευράς της δαπάνες/αγορές/προμήθειες/έξοδα.
- **Επειδή** από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνται πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων, αλλά ούτε πληρωμές εν γένει δαπανών .
- **Επειδή** κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης, λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει χαμηλό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.
- **Επειδή** τόσο από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, όσο και από παράλληλους ελέγχους που διενεργεί η υπηρεσία μας σε ομοειδείς επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα επιχειρήσεων έκδοσης και εν γένει εμπορίας φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας, οι οποίες

χρησιμοποιούν ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης χρημάτων, που σκοπό αφενός έχει να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές τους και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση των παράνομων δραστηριοτήτων τους από τις αρχές.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων - αποδεικτικών στοιχείων που υφίστανται στον φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων, ο έλεγχος ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά την ελεγχόμενη χρήση η εδώ ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολο τους, ήτοι ειδικότερα διαπιστώνει ότι κατά το έτος 2019 :

- δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς κάθε αντισυμβαλλόμενο αυτής, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία συγκεντρωτική κατάσταση Μ.Υ.Φ. για την ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, την ανυπαρξία απασχολούμενου προσωπικού, την παντελή απουσία αγορών - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολο τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολο τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ. [...].».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέτασης υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) πρωτότυπα τιμολόγια εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων, στα έτη 2019 και 2020, ως κάτωθι:

➤ **Φορολογικό έτος 2019:**

Ημερομηνία	Παραστατικό	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
21.03.2019	ΤΔΑ/Α		2.000,00€	480,00€
12.11.2019	ΤΔΑ/Α		2.200,00€	528,00€
13.11.2019	ΤΔΑ/Α		1.800,00€	432,00€

➤ **Φορολογικό έτος 2020:**

Ημερομηνία	Παραστατικό	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
02.06.2020	Α		1.500,00€	360,00€

Επειδή, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και έχουν ληφθεί υπόψη στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020, μειώνοντας τα φορολογητέα κέρδη κατά ποσό 6.000,00 € και 1.500,00 € αντίστοιχα. Περαιτέρω, η αξία των ως άνω τιμολογίων έχει

συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2019 και 2020 με συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 1.440,00 € και 360,00 € αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές γεγονόσ που αποδεικνύεται από τις διατραπεζικές πληρωμές της αξίας των επίμαχων τιμολογίων, συνεπώς ο έλεγχος θα έπρεπε είχε λάβει υπόψη του τις εξοφλήσεις. Ωστόσο, τα προσκομισθέντα παραστατικά εξόφλησης δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία για την απόδειξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: *«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».*

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις α) Ε.Ε. με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ και γ) του με ΑΦΜ, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτες**, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για την προσφεύγουσα.

Επειδή, η εξόφληση και μόνο των τιμολογίων δεν αποτελεί το κρίσιμο στοιχείο της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης της εν λόγω συναλλαγής, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό περί μη επαρκούς αιτιολογίας σχετικά με την εικονικότητα του τιμολογίου με αριθ./02.06.2020 εκδόσεως του με ΑΦΜ, από την πλευρά του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «**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, μέσα

σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, 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 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

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

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

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 Δ.Ο.Υ., 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 εχώρησε 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, στο υπ' αριθ. πρωτ./22.12.2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ) (εισερχόμενο έγγραφο Δ.Ο.Υ. Χανίων αρ. πρωτ./31-01-2023), με συνημμένες τις από 24.12.2021, 19.08.2022 και 11.04.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στις επιχειρήσεις α)Ε.Ε. με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ και γ) με ΑΦΜ αντίστοιχα, καθώς και στις από 10.05.2023 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης με την κρινόμενη προσφυγή πράξης, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επαρκούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 10.05.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και στις συνημμένες, ως αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, με ημερομηνίες θεώρησης 24.12/2021, 19/08/2022 και 11/04/2022 και ελεγχθείσες επιχειρήσεις τις: α) Ε.Ε. με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ και γ) με ΑΦΜ αντίστοιχα, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **09.06.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την **επικύρωση** των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

- Η υπ' αριθ./**10.05.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	23.745,96	23.745,96	23.745,96	
	συζύγου	18.642,12	24.642,12	24.642,12	6.000,00
Πιστωτικό ποσό φόρου					1.644,95
Χρεωστικό ποσό φόρου		3.399,29	5.044,24	5.044,24	
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			822,48	822,48	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		509,43	771,41	771,41	261,98
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο για καταβολή		4.558,72	7.288,13	7.288,13	2.729,41

- Η υπ' αριθ./**10.05.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	17.338,63	17.338,63	17.338,63	
	συζύγου	8.840,19	10.340,19	10.340,19	1.500,00
Πιστωτικό ποσό φόρου					179,18
Χρεωστικό ποσό φόρου		3.138,45	3.317,63	3.317,63	
Προκαταβολή φόρου		1.538,04	1.538,04	1.538,04	
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			44,80	44,80	44,80
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο για καταβολή		5.326,49	5.550,47		223,98

- Η υπ' αριθ./**10.05.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	102.403,87	102.403,87	102.403,87	
Αξία φορολογητέων εισροών	37.627,05	31.627,05	31.627,05	6.000,00
Φόρος εκροών	24.576,94	24.576,94	24.576,94	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.576,94	23.136,94	23.136,94	1.440,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.440,00	1.440,00	1.440,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		720,00	720,00	720,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.160,00	2.160,00	2.160,00

- Η υπ' αριθ./10.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	46.361,55	46.361,55	46.361,55	
Αξία φορολογητέων εισροών	16.515,13	15.015,13	15.015,13	1.500,00
Φόρος εκροών	11.126,78	11.126,78	11.126,78	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	11.126,78	10.766,78	10.766,78	360,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		360,00	360,00	360,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		180,00	180,00	180,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		540,00	540,00	540,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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