



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1310

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 528.721,65€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 264.360,83€ και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 116.551,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 909.633,66€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με απλογραφικό λογιστικό σύστημα, με κύριο αντικείμενο

Για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με τη με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ζητήθηκε η διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εφαρμογής των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017 και κατόπιν του με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με το οποίο διαβιβάστηκε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας για την οντότητα με δραστηριότητα τις εργασίες

Από την ως άνω έκθεση ελέγχου προέκυπτε ότι η επιχείρηση εξέδωσε πεντακόσια πενήντα τέσσερα (554) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2017 έως και 31/12/2017, συνολικής καθαρής αξίας 3.786.472,30€, πλέον Φ.Π.Α. 908.752,41€.

Ανάμεσα στους λήπτες των ανωτέρω εικονικών στοιχείων, βρίσκεται και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία για τη χρήση 2017 ζήτησε, έλαβε, καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της χρήσης δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.174.937,00€ πλέον Φ.Π.Α.

281.984,68€. Από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου κρίθηκε ότι η εταιρεία είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι κατά τον χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων η ως άνω οντότητα είναι πρόσωπο φορολογικών μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο όσον αφορά τη δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος δια της με αριθ. πρωτ. γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων. Επίσης, κοινοποιήθηκε το με αριθ. πρωτ. Αίτημα παροχής πληροφοριών, όπου καλείτο να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα στοιχεία στο οποίο ανταποκρίθηκε άμεσα.

Η επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, τα οποία κατασχέθηκαν από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την υπ' αριθμό έκθεση κατάσχεσης:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1				115.925,00	27.822,00	143.747,00
2				121.106,00	29.065,44	150.171,44
3				113.150,00	27.156,00	140.306,00
4				100.550,00	24.132,00	124.682,00
5				111.980,00	26.875,20	138.855,20
6				260.000,00	62.400,00	322.400,00
7				126.446,00	30.347,04	156.793,04
8				78.090,00	18.741,60	96.831,60
9				82.920,00	19.900,80	102.820,80
10				64.770,00	15.544,80	80.314,80
				1.174.937,00	281.984,88	1.456.921,88

Η εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων έγινε στο σύνολό τους με τραπεζικές επιταγές και προσκομίστηκαν στον έλεγχο φωτοαντίγραφα των εν λόγω επιταγών από τις τράπεζες ως συνημμένη κατάσταση:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΤΡΑΠΕΖΑ
.....		17.203,89	.....
.....		66.874,76	.....
.....		103.397,32	.....
.....		93.787,00	.....
.....		30.000,00	.....
.....		21.051,74	.....
.....		39.243,47	.....
.....		102.890,95	.....
.....		15.000,00	.....
.....		35.997,96	.....
.....		58.182,42	.....
.....		8.998,76	.....
.....		60.000,00	.....
.....		60.000,00	.....
.....		67.080,00	.....
.....		60.000,00	.....
.....		60.000,00	.....
.....		71.987,77	.....
.....		122.402,29	.....
.....		8.680,00	.....
.....		177.335,99	.....
.....		46.825,02	.....
.....		147.011,70	.....
.....		12.031,16	.....

Με τα υπ' αριθμ. έγγραφα προς κατ' αντιστοιχία τις τράπεζες, ο έλεγχος αιτήθηκε να του γνωστοποιηθεί ποιος είναι ο τελικός αποδέκτης των εν λόγω επιταγών.

Επιπλέον, στο πλαίσιο εξέτασης των ανωτέρω τιμολογίων που φέρουν περιγραφή χρεώσεις ωρών για μισθωμένα μηχανήματα, ο έλεγχος προκειμένου να αποκτήσει πλήρη εικόνα για το μέγεθος των μηχανημάτων που απαιτούνται για την εκτέλεση του έργου, επεκτάθηκε και στα ιδιόκτητα μηχανήματα της εταιρείας. Έλαβε από την εταιρεία του προσφεύγοντος το Μητρώο

Παγίων 31.12.2017, και σε συνδυασμό με το βιβλίο εσόδων-εξόδων και το έντυπο Ε3 της χρήσης, προέκυψε ότι η επιχείρηση έχει καταχωρήσει στα έξοδά της δαπάνες αποσβέσεων με το ποσό των 292.989,34 ευρώ. Με βάση το Μητρώο παγίων ο έλεγχος διενήργησε επανυπολογισμό των αποσβέσεων της χρήσης εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 και από το σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης, διαπιστώθηκε διαφορά ύψους 61.046, 81 ευρώ λόγω χρήσης συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών όσων ρητά ορίζονται στο άρθρο 24 του Ν.4172/2013. Η επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέβαλε την με Α/Α Τροποποιητική δήλωση Φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2017 βάσει του Ν.4512/2018, με την οποία μείωσε το έξοδο των αποσβέσεων στον κωδικό 587 του τροποποιητικού Ε3 της κατά το ποσό των 61.046,81€.

Κατόπιν, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη και κοινοποίηση του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση των άρθρων 28 και 62 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές με αριθ. προσωρινές πράξεις, στο οποίο η επιχείρηση του προσφεύγοντος ανταποκρίθηκε με το με αριθμό Υπόμνημα οι απόψεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Βάσει των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, και σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ο έλεγχος έκρινε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τα δέκα (10) τιμολόγια εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 1.174.937,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 281.984,88€ και ακολούθως ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α) Το ανατιπολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της φορολογικής διοίκησης.

Β) Το υπό του ελέγχου «αναπόδεικτο» και της ελάχιστης αποδιδόμενης σε βάρος του φορολογικής παράβασης.

Γ) Το νόμω και ουσία αβάσιμο (και ταυτόχρονα ανατιπολόγητο και αναπόδεικτο) της καταλογισθείσας επιβαρύνσεως εκ φόρου εισοδήματος - η εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου και της νομολογίας εκ μέρους της Διοικήσεως.

Ειδικότερα:

1) Αναπόδεικτα και με όλως γενική και αόριστη αιτιολογία προβάλλεται δια της Εκθέσεως Ελέγχου εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, αφορώντας στην μίσθωση μηχανημάτων έργου.

2) Οιαδήποτε τυχόν πλημμέλεια της εκδότριας των τιμολογίων επιχειρήσεως περί την έκδοση τούτων ή την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων ή ακόμα και τη λειτουργία της, μηδόλως συνδεόμενη με την αυθεντικότητα των στοιχείων των συναλλαγών, δεν δύναται υφ' οιαδήποτε εκδοχή, να στοιχειοθετήσει ευθύνη και παράβαση βαρύνουσα τον αντισυμβαλλόμενο, αφού αποδεικνύεται πλήρως ότι ο ίδιος διατελούσε σε απολύτως καλή πίστη.

3) Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του ελέγχου ότι, δια της δήθεν εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων εκείνος απέβλεψε στην απόδοση μειωμένων φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ δεν δύναται να εύρει το ελάχιστο νομικό ή λογικό έρεισμα, διότι εκείνος ουδέποτε απέκρυψε ή εκδήλωσε έμμεσα ή άμεσα πρόθεση να ζημιώσει το Δημόσιο σε Έσοδα-Έξοδα-ΦΠΑ-Φόρους κλπ. Η διατύπωση του ελέγχου περί της εικονικότητας των

επίμαχων τιμολογίων στηρίζεται στην πλημμελή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης που συναλλάσσονταν με εκείνον (ή/και παραβάσεων αυτής), γεγονός το οποίο δεν δύναται να στοιχειοθετήσει την παραμικρή ευθύνη του, ούτε και να αμφισβητήσει την αυθεντικότητα μίας εκάστης των γενόμενων και πλήρως αποδεικνυόμενων συναλλαγών, δοθέντος μάλιστα ότι το έργο ολοκληρώθηκε, η δε πληρωμή των φορολογικών παραστατικών έλαβε χώρα νομίμως.

4) Δεν είναι δυνατόν σε μια ευνοούμενη πολιτεία να στοιχειοθετείται ευθύνη επιχειρήσεως και να επιβάλλεται εις βάρος της διαφορά φόρων και πρόστιμα με ανύπαρκτη ή όλως αόριστη αιτιολογία και απόδειξη, όπως της μη τήρησης των φορολογικών υποχρεώσεων οιαδήποτε εκ των προσώπων που συναλλάσσονται μαζί της, όπως προκύπτει ευθέως από όλα τα έγγραφα του διεξαχθέντος ελέγχου.

5) Η φερόμενη (και μη αναφερόμενη υπό του ελέγχου) ως παραβιασθείσα διάταξη της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας είναι η παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Από την Έκθεση Ελέγχου δεν προκύπτουν οι λόγοι που τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής». Στην έκθεση ελέγχου δεν υφίσταται κάποια κρίση περί του είδους της αποδιδόμενης εικονικότητας (εικονικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή εικονικό στοιχείο εκ του λόγου της μη πραγματοποίησης της συναλλαγής). Τούτου δοθέντος, η αποδιδόμενη στο πρόσωπό του αιτίαση τυγχάνει παντελώς ανατιολόγητη.

6) Αναφορικά με τη θέση του ελέγχου επί των εγγράφων απόψεων που κατέθεσε στη Διοίκηση στο πλαίσιο ενάσκησής του δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόαση:

Το επιχείρημα εκ μέρους της Διοίκησης ότι τόσο τα ήδη προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της εταιρείας του και της εταιρείας τουόσο και οι ήδη προσκομισθείσες επιταγές και αποδείξεις είσπραξης έχουν αξιολογηθεί είναι σαθρό και προσχηματικό, καθόσον αν είχαν ληφθεί υπ' όψιν επί της ουσίας θα ήγαγαν στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές μεταξύ του ιδίου και τουείναι αυθεντικές και όχι εικονικές όπως αυθαίρετα, ανατιολόγητα, αναπόδεικτα και όλως αβάσιμα καταλήγει ο οικείος έλεγχος. Ελλείπει δε οιαδήποτε ουσιαστική αιτιολογία που να εξηγεί με τρόπο ειδικό, σαφή και ορισμένο για ποιο λόγο η Διοίκηση, καίτοι είχε στα χέρια της τα εν λόγω καθοριστικής σημασίας στοιχεία, τουναντίον έκρινε ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά. Τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά και οι εν λόγω επιταγές μετά των αποδεικτικών είσπραξής τους καθιστούν έτι περαιτέρω εναργές ότι όλες οι υπό κρίση ενέργειες έγιναν καλοπίστως εκ μέρους του, επί τη βάσει υπαρκτών & εκτελεσθέντων συμβάσεων, πλήρως εξοφλημένων και πέρα για πέρα αναγκαίων - δοθέντος του μικρού αναλογικά μεγέθους της ατομικής του επιχείρησης - για να φέρει με επιτυχία εις πέρας τα έργα που του είχαν ανατεθεί. Η Διοίκηση αγνοεί παντελώς το αίτημά του να λάβει γνώση του περιεχομένου του Δελτίου Πληροφοριών και της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, ως αυτό συμπεριελήφθη στο κατατεθειμένο στο πλαίσιο της προηγούμενης ακρόασης υπόμνημά του (έγγραφο απόψεως του) με αποτέλεσμα την αποστέρηση του δικαιώματός του να υπερασπιστεί τον εαυτό του έχοντας πλήρη πρόσβαση στο φάκελο.

Επιπρόσθετα, όσον αφορά στα συμφωνητικά που αφορούν μηχανήματα και έργα, είναι αδύνατον να υπάρξει αντιστοίχιση των αναγραφόμενων σε αυτά χρεώσεων με τις τιμολογημένες δαπάνες και τούτο διότι τα συμφωνητικά διαρκώς τροποποιούνται τόσο ως προς τη διάρκεια όσο και ως προς την τιμή χρέωσης. Η αποδιδόμενη υπό του Ελέγχου αιτίαση ότι στα επίμαχα τιμολόγια η περιγραφή είναι γενική και αόριστη ή

ελλιπής και ότι διαφοροποιείται η μονάδα μέτρησης (τόνοι-ώρα) επισημαίνεται ότι ουδόλως δύναται να αποτελέσει νόμιμη βάση του εν προκειμένω προσβαλλόμενου καταλογισμού, καθόσον ο ίδιος δεν ευθύνεται για την περιγραφή αφού ο συντάκτης είναι ο εκδότης τούτου και όχι εκείνος.

Τα εξεταζόμενα φορολογικά παραστατικά (Τ.Π.Υ.) ανταποκρίνονται σε απολύτως πραγματικές συναλλαγές, μη δυνάμενες να αμφισβητηθούν καθ' οιονδήποτε τρόπο διότι:

(α) οι συναλλαγές στηρίζονται σε ιδιωτικά συμφωνητικά, τα οποία εμπροθέσμως και προσηκόντως υποβλήθηκαν προς θεώρηση στην αρμόδια φορολογική Αρχή (προσκομίζονται)

(β) οι εργασίες που συμφωνήθηκαν πράγματι εκτελέστηκαν, όπως επίσης εκτελέστηκε το σύνολο του έργου που αυτές αφορούν κάθε φορά (.....), γεγονός που δεν μπορεί να αμφισβητηθεί

(γ) το οικονομικό αντάλλαγμα των συναλλαγών εξοφλήθηκε πλήρως και ολοσχερώς με επιταγές, ήτοι μέσω του χρηματοπιστωτικού τομέα (προσκομίζονται μαζί με τις αποδείξεις είσπραξης).

7) Ο έλεγχος μη νόμιμα και παντελώς καταχρηστικά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 292.989,34€, διαπιστώνοντας διαφορά 61.046,81€, λόγω δήθεν χρήσης συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών όσων ορίζονται στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον οι προκείμενες αποσβέσεις υπολογίστηκαν επί τη βάσει της ωφέλιμης ζωής ενός εκάστου των στοιχείων του μητρώου παγίων της επιχείρησής του κατά την επίμαχη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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 αποστελλόμενα 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, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, 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 το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...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 Κώδικα 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του 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, 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, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με το με αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής την από Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 που αφορούσε την επιχείρηση, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ειδικότερα, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προκύπτουν τα παρακάτω στοιχεία για την εκδότρια επιχείρηση, ως «Διαπιστώσεις ελέγχου»:

«Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ευρήματα του ελέγχου και επειδή:

- 1) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας στην στη δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα του ελεγχόμενου στην οδό διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση καθώς επρόκειτο για οικιστικό συγκρότημα το οποίο δε λειτούργησε ποτέ ως επαγγελματική εγκατάσταση. Επίσης, από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.3 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ν. 2859/2000.
- 2) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας και από πληροφορίες που συλλέχθηκαν (υπεύθυνη δήλωση με αρ. πρωτ.) σχετικά με τη δηλωθείσα έως σήμερα διεύθυνση του υποκαταστήματος του ελεγχόμενου στην θέση διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη εγκατάσταση καθώς η εκμίσθωση του χώρου διήρκεσε ένα μήνα κατά το έτος 2012 και από τότε ουδεμία επικοινωνία είχε ο ελεγχόμενος με τον ιδιοκτήτη του χώρου. Αντίστοιχα, καμία μεταβολή δεν δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..
- 3) Σύμφωνα με την από Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η μισθωμένη εγκατάσταση στην οδό, δηλωθείσα ως έδρα του ελεγχόμενου, συνολικού εμβαδού 69 τ.μ. πληρούσε τις προϋποθέσεις για άσκηση δραστηριότητας μόνο στην παροχή υπηρεσιών και καθώς η εκμίσθωση του χώρου στη θέση διήρκεσε μόνο ένα μήνα (υπεύθυνη δήλωση), προκύπτει πως ο

ελεγχόμενος δεν διέθετε στην κατοχή του χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε κατά τα έτη 2016 και 2017.

- 4) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, που θυροκολλήθηκε στην οικεία του στις και δεν προσκόμισε για τον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία εσόδων –εξόδων , τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές.
- 5) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών μας ενημέρωσε πως δεν κατείχε ποτέ έως σήμερα οποιοδήποτε μηχανήμα έργου.
- 6) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό δυναμικό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να έχει προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αρ. πρωτ. το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων μας ενημέρωσε πως δεν έχει ποτέ εγγραφεί ως εργοδότης.
- 7) Από έλεγχο στα μητρώα TAXIS της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε πως κατά τα έτη 2016 και 2017 η ελεγχόμενη οντότητα δεν κατέβαλε Φόρους Μισθωτών Υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού.
- 8) Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων, και μάλιστα μεγάλης αξίας, πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00) , η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).
- 9) Σύμφωνα με την υπ' αριθ. απαντητική επιστολή της οι συναλλαγές που αναφέρονται στα αποδεικτικά κατάθεσης, που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν έχουν πραγματοποιηθεί καθώς ο λογαριασμός του ελεγχόμενου κατά τα έτη 2016 και 2017 δεν παρουσίασε καμία κίνηση.
- 10) Μέρος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, φέρεται να έχει εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο (επιταγή). Ωστόσο, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. απαντητικές επιστολές της, την υπ' αριθμ. απαντητική επιστολή της τις υπ' αριθμ. απαντητικές επιστολές της και την υπ' αριθμ. απαντητική επιστολή της, πρόκειται για επιταγές που είτε δεν ταυτοποιούνται στα συστήματα των τραπεζών και ουδέποτε έχουν εκδοθεί, είτε πρόκειται για επιταγές των οποίων οι τελικοί εισπράξαντες είναι τα νομικά πρόσωπα
.....
- 11) Μέρος των ανωτέρω επιταγών φέρεται να έχουν εκχωρηθεί από τον ελεγχόμενο σε μία από τις εξής οντότητες: α), β), γ) και δ) Από το σύστημα TAXIS/ΜΥΦ δεν προκύπτουν συναλλαγές του ελεγχόμενου με τις εν λόγω οντότητες. Προς διερεύνηση τυχόν συναλλαγών με τον ελεγχόμενο, αλλά και για τους λόγους που ο ελεγχόμενος εκχώρησε τις εν λόγω επιταγές, ο έλεγχος απέστειλε σε κάθε μία από τις εν λόγω οντότητες Προσκλήσεις του άρθρου 14 Ν. 4174/14. Ωστόσο, καμία από τις εν λόγω οντότητες δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για παροχή εξηγήσεων.

12) Για το φορολογικό έτος 2016, η ελεγχόμενη οντότητα συμπεριέλαβε στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών την οντότητα Σύμφωνα με το σύστημα TAXIS/Μητρώο, από 1/12/2008 έως τη σύνταξη της παρούσας, το κύριο αντικείμενο εργασιών της είναι «.....» και η δευτερεύουσα «.....». Από δηλωθείσες δραστηριότητες της εν λόγω οντότητας καμία δεν σχετίζεται με το είδος των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα εκδοθέντα από τον ελεγχόμενο τιμολόγια – δελτία αποστολής.

13) Για το 2017, από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας μας – TAXIS/ΜΥΦ δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών – παγίων – δαπανών από το εσωτερικό της χώρας που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες για την παροχή υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (κατασχεθέντα – προσκομισθέντα από τους λήπτες). Επίσης, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες από το 2015 έως την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου.

14) Στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τους φερόμενους ως πελάτες σας, η αιτιολογία είναι γενική και αόριστη χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014.

15) Σύμφωνα με την υπ' αριθ. Απόφαση της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου με αρ. πρωτ. έχει ανασταλεί η χρήση του Α.Φ.Μ. του για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς:

- I. Αρνήθηκε να επιδείξει η να παράσχει πρόσβαση σε πρωτότυπα ή ακριβή αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών εγγράφων που του ζητήθηκαν με γραπτό αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, και
- II. Διαπιστώθηκε μετά από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ότι δεν βρίσκεται στη διεύθυνση που έχεις δηλώσει ούτε ως έδρα αλλά ούτε ως εγκατάσταση για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος καταλήγει στο ακόλουθο συμπέρασμα:

Η ελεγχόμενη οντότητα κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όσον αφορά την δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, θεωρούμε ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών.

Η ελεγχόμενη οντότητα κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο όσον αφορά τη δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του μεγάλου κύκλου εργασιών της, ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών.

Ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα με επωνυμία

Β) Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2017 έως 31/12/2017 εξέδωσε πεντακόσια πενήντα τέσσερα (554) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής αξίας 4.695.224,71€ (καθαρής αξίας 3.786.472,30€ πλέον Φ.Π.Α. 908.752,41€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 3 παρ. 1, 5 παρ. 1, 8 παρ. 1 και 11

παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 66 παρ.5 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, προς τις παρακάτω επιχειρήσεις:

.....
7. Η επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.456.921,88€ (καθαρή αξία 1.174.937,00€ πλέον Φ.Π.Α. 281.984,88€).
.....

Οι παραπάνω επιχειρήσεις μέσω της λήψης και χρήσης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων επεδίωξαν την μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών τόσο των έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε κάποιες περιπτώσεις την τακτοποίηση λογιστικών – φορολογικών ατασθαλιών στην προσπάθειά τους να μην καταβάλουν φόρους. Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με την διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών).»

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την εκδότρια εταιρεία ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι, καθαρής αξίας 1.174.937,00€ πλέον Φ.Π.Α. 281.984,88€, ήτοι συνολικής αξίας 1.456.921,88€ τα οποία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο με την υπ' αριθμό έκθεση κατάσχεσης:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1				115.925,00	27.822,00	143.747,00
2				121.106,00	29.065,44	150.171,44
3				113.150,00	27.156,00	140.306,00
4				100.550,00	24.132,00	124.682,00
5				111.980,00	26.875,20	138.855,20
6				260.000,00	62.400,00	322.400,00
7				126.446,00	30.347,04	156.793,04

8	.....	.....	.....	78.090,00	18.741,60	96.831,60
9	.....	.....	.....	82.920,00	19.900,80	102.820,80
10	.....	.....	.....	64.770,00	15.544,80	80.314,80
				1.174.937,00	281.984,88	1.456.921,88

Επειδή, η εξόφληση των ως άνω φορολογικών στοιχείων έγινε στο σύνολό τους με επιταγές, ως ακολούθως:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΤΡΑΠΕΖΑ
.....		17.203,89	.....
.....		66.874,76	.....
.....		103.397,32	.....
.....		93.787,00	.....
.....		30.000,00	.....
.....		21.051,74	.....
.....		39.243,47	.....
.....		102.890,95	.....
.....		15.000,00	.....
.....		35.997,96	.....
.....		58.182,42	.....
.....		8.998,76	.....
.....		60.000,00	.....
.....		60.000,00	.....
.....		67.080,00	.....
.....		60.000,00	.....
.....		60.000,00	.....
.....		71.987,77	.....
.....		122.402,29	.....
.....		8.680,00	.....
.....		177.335,99	.....
.....		46.825,02	.....
.....		147.011,70	.....
.....		12.031,16	.....

Επειδή, με τα υπ' αριθμ. έγγραφα προς κατ' αντιστοιχία τις ο έλεγχος αιτήθηκε να του γνωστοποιηθεί ποιος είναι ο τελικός αποδέκτης των εν λόγω επιταγών. Με τα υπ' αριθμόν απαντητικά τους έγγραφα οι τράπεζες αντίστοιχα, απέστειλαν τα αντίγραφα από τα σώματα των επιταγών. Από τις απαντητικές επιστολές των τραπεζών προέκυψε ότι ως τελικός αποδέκτης των παραπάνω επιταγών είναι σε κάποιες περιπτώσεις το νομικό πρόσωπο και σε κάποιες το νομικό πρόσωπο Επίσης, από τις απαντήσεις των τραπεζών, προέκυψε ότι ο προσφεύγων παρέδωσε τις ανωτέρω επιταγές στον εκδότη, και εκείνος με τη σειρά του τις εκχώρησε στις οντότητες: «..... Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του εκδότη οντότητες στις συγκεντρωτικές εξόδων ώστε να αιτιολογείται η εκχώρηση των επιταγών προς αυτές για την εξόφληση τυχόν συναλλαγών. Επιπρόσθετα, βάσει του με αριθμό απαντητικού εγγράφου της τράπεζας οι με αριθμό επιταγές εμφανίζονται ως ακυρωμένες στο σύστημα τους χωρίς να έχουν εισπραχθεί.

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής λαμβάνοντας υπόψη:

- 1) τα διαλαμβανόμενα στο με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας που απεστάλη με συνημμένη την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και Ν.4174/2013, από την οποία συνάγεται ασφαλώς ότι η εκδότρια επιχείρηση: και διεύθυνση έδρας, είναι εκδότρια πεντακοσίων πενήντα τεσσάρων (554) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους για την κρινόμενη χρήση 2017 συνολικής καθαρής αξίας 3.786.472,30€ πλέον Φ.Π.Α. 908.752,41€, καθώς και τις παρακάτω διαπιστώσεις:
- 2) από τον έλεγχο του βιβλίου εσόδων-εξόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος προέκυψε ότι είχε καταχωρήσει στις δαπάνες της τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία,
- 3) από το έντυπο Ε3 της χρήσης προέκυψε ότι είχε συμπεριλάβει στον κωδικό 585 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» την καθαρή αξία των παραπάνω τιμολογίων και την είχε εκπέσει από τα έξοδα της υπ' αριθμόν δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,
- 4) από τον έλεγχο των τριμηνιαίων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της χρήσης προέκυψε ότι είχε συμπεριλάβει την καθαρή αξία των παραπάνω τιμολογίων με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στην στήλη των εισροών,
- 5) από τον έλεγχο των Συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών προέκυψε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είχαν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις των προμηθευτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)
- 6) στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία η περιγραφή είναι γενική, αόριστη και ελλιπής και δε μπορεί να γίνει αντιστοίχιση της τιμολογημένης δαπάνης του παραστατικού με τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά,
- 7) οι προσκομισθείσες επιταγές οπισθογραφήθηκαν από τον εκδότη των τιμολογίων μίσθωσης μηχανημάτων και εκχωρήθηκαν σε έτερες οντότητες, με τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές προς εξόφληση βάσει των ΜΥΦ 2016 και 2017,
- 8) οι προσκομισθείσες επιταγές εξόφλησης του για τα μισθωμένα μηχανήματα εμφανίζουν ως τελικό αποδέκτη έτερη οντότητα και πέραν αυτών δεν

προσκομίσθηκε στον έλεγχο οποιαδήποτε άλλη απόδειξη πληρωμής/εξόφλησης των συναλλαγών με τη χρήση τραπεζικού μέσου,

9) η επιχείρηση του προσφεύγοντος έχουσα το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής, δεν προσκόμισε στον έλεγχο οποιοδήποτε λοιπό αποδεικτικό στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι συναλλαγές με την εκδότρια εταιρεία έλαβαν χώρα,

έκρινε πως τα ληφθέντα τιμολόγια από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 1.174.937,00€ πλέον Φ.Π.Α. 281.984,88€, είναι εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται αναπόδεικτη, γενική και αόριστη αιτιολογία όσον αφορά την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων καθώς από την Έκθεση Ελέγχου δεν προκύπτουν οι λόγοι που τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ισχυρίζεται επίσης ότι η διατύπωση του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στηρίζεται στην πλημμελή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης που συναλλάσσονταν με αυτόν, γεγονός το οποίο δεν δύναται να στοιχειοθετήσει την παραμικρή ευθύνη του, ούτε και να αμφισβητήσει την αυθεντικότητα των συναλλαγών και των παραστατικών η πληρωμή των οποίων έλαβε χώρα νομίμως. Τέλος ισχυρίζεται ότι εκείνος διατελούσε σε απολύτως καλή πίστη.

Επειδή, από τα υπ' αριθμόνπροσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχουν συναφθεί μεταξύ του προσφεύγοντος και του εκδότη, δεν είναι εφικτό να αντιστοιχιστούν οι χρεώσεις των συμφωνητικών με την τιμολογημένη δαπάνη της μίσθωσης, καθώς στα ανωτέρω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν αναφέρονται ούτε οι ώρες που χρησιμοποιήθηκε το μηχάνημα ούτε σε ποιο μηχάνημα αφορούν.

Επειδή, στα παραπάνω τιμολόγια η περιγραφή είναι ελλιπής, καθώς δεν αναγράφεται σε κανένα εξ' αυτών ποιο συγκεκριμένο μηχάνημα μισθώνεται κάθε φορά από τον προμηθευτή, δηλαδή στην περιγραφή του παραστατικού δεν αναφέρεται πουθενά ο τύπος, ή η μάρκα, ή το μοντέλο του μηχανήματος, ή ο αριθμός μητρώου/πλασίδιου του.

Επειδή, πέραν της ελλιπούς περιγραφής του παραστατικού στην οποία δεν κατονομάζονται βασικά στοιχεία των φερόμενων ως μισθωμένων μηχανημάτων, όπως προκύπτει και από την Πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η επιχείρησηδεν έχει στην κατοχή της τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό και επίσης δεν έχει στη διάθεσή της το απαιτούμενο εργατικό δυναμικό για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο εξόφλησης/τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών, τα ληφθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνουν την πραγματοποίηση των παραπάνω συναλλαγών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών τεκμηριώνεται πλήρως από την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, οπότε και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας, η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των

συναλλαγών καθώς ο προσφεύγων δεν πραγματοποίησε τις εικονικές συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια με τα υπό κρίση και φερόμενα ως μισθωμένα από αυτόν μηχανήματα, η φυσική κατοχή των οποίων δεν αποδείχτηκε.

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

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

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

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νόμιμα και παντελώς καταχρηστικά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 292.989,34€, διαπιστώνοντας διαφορά 61.046,81€, λόγω χρήσης συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών όσων ορίζονται στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον οι προκείμενες αποσβέσεις υπολογίστηκαν επί τη βάσει της ωφέλιμης ζωής ενός εκάστου των στοιχείων του μητρώου παγίων της επιχείρησής του κατά την επίμαχη χρήση.

Επειδή, ωστόσο, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, την εν λόγω διαφορά ελέγχου ο προσφεύγων την έχει αποδεχθεί και υπέβαλε την με Α/Α Τροποποιητική δήλωση Φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2017 βάσει του Ν.4512/2018, με την οποία μείωσε το έξοδο των αποσβέσεων στον κωδικό 587 του τροποποιητικού Ε3 της κατά το ποσό των 61.046,81€ που προσδιορίστηκε παραπάνω. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του αλυσιτελώς και αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας και εσφαλμένης κρίσης των πραγματικών γεγονότων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Διοίκηση αγνοεί παντελώς το αίτημά του να λάβει γνώση του περιεχομένου του Δελτίου Πληροφοριών και της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα ως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της υπ' αριθ. προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

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

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Διαφορά φόρου	528.721,65 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	264.360,83 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	116.551,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	909.633,66 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

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

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.