



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1267

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. 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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**....., με κύρια δραστηριότητα «*Πολιτικός μηχανικός*» και

έδρα στην, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: **α)** της με αριθμό **.../14-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και **β)** της με αριθμό **.../14-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την υπ'αριθμ. **.../22-01-2024** έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

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

Επί της από **16/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **...** ενδικοφανούς προσφυγής του **..... του με ΑΦΜ:....** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../14-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 29.577,93€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 14.788,97€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 4.818,01€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **37.257,15€**.
- Με την υπ' αριθμ. **.../14-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 18.824,97€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ύψους 9.412,48€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **28.237,45€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 14/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που συντάχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017-2018, δυνάμει της με αρ. **.../22-07-2020** αρχικής εντολής ελέγχου η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ'αριθμ. **.../13-10-2021** εντολή ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ πρωτ. **.../.../21-01-2021** πληροφοριακό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας) (ID υπόθεσης **....**) με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 13/01/2021 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. που αφορά τον προσφεύγοντα, καθώς και την από 13/01/2021 πληροφοριακή έκθεση φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ιδίου. Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2018, έλαβε και καταχώρησε στα

φορολογικά του βιβλία τέσσερα φορολογικά στοιχεία εισροών (τιμολόγια) έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, τα οποία κρίθηκαν εικονικά.

Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη με συστημένη επιστολή η υπ'αριθμ./30-07-2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018 και κοινοποιήθηκε η υπ'αριθμ./2020 αρχική εντολή ελέγχου.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2018, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 79.790,00€ πλέον Φ.Π.Α. 19.149,60€ από την επιχείρηση «... ..» με ΑΦΜ:

Ακολουθώντας, προσδιόρισε το εισόδημα και το Φ.Π.Α. του έτους 2018 με την αφαίρεση από τις δαπάνες και τις εισροές του οικείου φορολογικού έτους των ποσών των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ο προσφεύγων δε υπέβαλε το υπ'αριθμ...../05-12-2023 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Μη απόδειξη από μέρους της φορολογικής αρχής της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, τα οποία είναι πραγματικά και όχι εικονικά.
2. Οι συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγραφόμενων στα φορολογικά στοιχεία προσώπων. Ήταν καλόπιστος λήπτης κατά το χρόνο των μεταξύ τους συναλλαγών.
3. Υπέρβαση εξουσίας και (τοπικής) αρμοδιότητας του ελέγχου. Εσφαλμένη η διεξαγωγή του ελέγχου, καθόσον ο έλεγχος της φερόμενης ως λήπτριας των υποτιθέμενων εικονικών τιμολογίων (ατομικής) επιχείρησής του θα έπρεπε να γίνει από τη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και όχι από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας ενόψει του ότι τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Καρδίτσας.

Ως προς τους ως δύο πρώτους ισχυρισμούς :

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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 σύμφωνα με την νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν

από τη 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, και πάλι, **ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής**, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 2115/2017, 1238/2018, 1404/2015). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ ΣΤΕ 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 4037-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως** αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπεράσμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της [παραγράφου 1 του άρθρου 30](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το [άρθρο 18§2](#) του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, [ΣτΕ 753/2012](#), ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η **συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές**, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο **ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή**. Επίσης, **ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας**, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#)).....»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 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 65 του ν.4987/2022 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, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στον έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Επειδή, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) επιχείρηση του, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή οικιστικών κτιρίων, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 13/01/2021 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. για τον προσφεύγοντα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, προκύπτουν τα εξής:

- Η εκδότρια δεν διαθέτει τις τεχνικές γνώσεις που απαιτούνται προκειμένου να εκτελέσει τις παρεχόμενες υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του TAXIS είχε κάνει έναρξη εργασιών την 12/06/2001 και διακοπή εργασιών την 02/04/2005 με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες κομμωτηρίου». Η ανωτέρω δραστηριότητα υποδηλώνει το επαγγελματικό υπόβαθρο της οντότητας και ασφαλώς ουδεμία σχέση έχουν με τεχνικές — κατασκευαστικές — μηχανολογικές — ηλεκτρολογικές — υδραυλικές γνώσεις.
- Το πλήθος των υπαλλήλων — εργατών που έχει απασχολήσει το διάστημα ελέγχου (18-02-2016 έως και 30-09-2018) είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με τον τζίρο που φέρεται να έχει πραγματοποιήσει. Πιο συγκεκριμένα, στο έτος 2018 απασχόλησε επτά άτομα προσωπικό με συνολικό κόστος μισθοδοσίας 9.285,50€ και 315 ένσημα, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα του έτους ανήλθαν σε 5.137.282,69€.
- Η εκδότρια φέρεται να έχει αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να έχει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, καθώς δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτή τεχνικά έργα. Επιπλέον, για την ελεγχόμενη περίοδο δε διέθετε ούτε ένα φορτηγό όχημα (αγόρασε το υπ αριθμ Φ.Ι.Χ. στις 28-12-2018 και το υπ' αριθμ Φ.Ι.Χ. στις 20-09-2019) γεγονός που δεν είναι συμβατό με το μέγεθος της και τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Η οντότητα σε κάποια συνοδευτικά διακίνησης αποθεμάτων φέρεται να έχει χρησιμοποιήσει το υπ' αριθμ. Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του συζύγου της,, το οποίο παρόλο το πολύ μικρό ωφέλιμο φορτίο του (1.300 κιλά) φέρεται να μεταφέρει τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.
- Η εκδότρια, πέραν του εμφανιζόμενου γραφείου - έδρα της, που από τον έλεγχο προέκυψε ότι βρίσκεται στην οδό, δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της αποθηκευτικό ή άλλο χώρο, καθόσον δεν υπέβαλε ποτέ στο αρμόδιο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ., σχετική δήλωση μεταβολών, καθιστώντας προφανές ότι δεν διέθετε τις εγκαταστάσεις που απαιτούνταν για να αποθηκεύει τον τεράστιο όγκο εμπορευμάτων που φέρεται να διέθεσε στην αγορά. Χαρακτηριστικό επίσης είναι το γεγονός ότι για την περίοδο από ενάρξεως (18-02-2016) έως και 07-12-2017, δηλαδή για σχεδόν δύο (2) ολόκληρα χρόνια (2016 και 2017), η έδρα της οντότητας ήταν στην οδό στη, που όπως προκύπτει από τις φορολογικές δηλώσεις της ελεγχόμενης ήταν (και είναι) η οικία της. Παρόλα αυτά, για τα δύο αυτά χρόνια ο τζίρος της οντότητας φέρεται να είναι κοντά στα επτά (7) εκατομμύρια ευρώ .

- Η εκδότρια φέρεται να παρείχε υπηρεσίες σε ένα τεράστιο εύρος τόσο γεωγραφικά, χωρίς να βρεθούν έξοδα κίνησης (βενζίνες, διόδια, κ.λ.π.), ούτε εισιτήρια μεταφορικών μέσων (τρένων, λεωφορείων, πλοίων, αεροπλάνων κ.λ.π.), όσο και σε είδος υπηρεσιών και επιπλέον να πουλάει μια ευρεία γκάμα ειδών.
- Επιπλέον, υπάρχει πλήθος τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με αόριστες περιγραφές, χωρίς να αναφέρεται ο τύπος παροχής της υπηρεσίας και χωρίς να υπάρχει κατατεθειμένο συμφωνητικό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..
- Παρατηρείται επίσης το φαινόμενο το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας να συναρτάται άμεσα με αυτό της δραστηριότητας του λήπτη, π.χ. σε επιχείρηση που τοποθετεί ανελκυστήρες το τιμολόγιο αναφέρεται σε υπηρεσία σχετιζόμενη με ανελκυστήρες, σε επιχείρηση που ασχολείται με πυρασφάλεια το τιμολόγιο αναφέρεται σε υπηρεσία τοποθέτησης ή/και συντήρησης συστημάτων πυρασφάλειας κ.ο.κ.. Αυτό συμβαίνει προκειμένου οι λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων να προσδώσουν αληθοφάνεια σε αυτά. Από την άλλη όμως, για την παροχή υπηρεσιών αυτού του εύρους θα απαιτούνταν από την ελεγχόμενη οντότητα η πρόσληψη πλήθους επιστημόνων και τεχνικών πολλών διαφορετικών ειδικοτήτων, πράγμα το οποίο δεν συνέβη.
- Περαιτέρω, η εκδότρια, σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, φέρεται να έχει πουλήσει τεράστιο όγκο ειδών τόσο από άποψη ποσότητας όσο και ποικιλίας.
- Από το υλικό που συγκέντρωσε ο έλεγχος βρέθηκαν απειροελάχιστα (και σε πλήθος και σε αξία) φορολογικά στοιχεία προμηθευτών της προσφεύγουσας, από τους οποίους να έχει αγοράσει κάποια από τα ανωτέρω είδη. Κύριος προμηθευτής της εκδότριας ήταν ο του με Α.Φ.Μ., για τον οποίο όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς αυτήν έχουν αποδειχθεί εικονικά.
- Για το έτος 2018 οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών υποβλήθηκαν τον Απρίλιο του 2019 ενόσω ήταν σε εξέλιξη ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στη και στο σύζυγό της Στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν υποβλήθηκαν συναλλαγές ούτε από τη, ούτε από το Ωστόσο, βρέθηκαν οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία έκδοσης του προς τη συνολικής καθαρής αξίας 749.292,82€, ενώ για το έτος 2018 δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο εξόδων της
- Και στην πώληση ειδών (όπως και στην παροχή υπηρεσιών) της εκδότριας παρατηρείται το φαινόμενο το πωλούμενο είδος να συναρτάται άμεσα με αυτό της δραστηριότητας του λήπτη, π.χ. σε εταιρεία που πουλάει συστήματα θέρμανσης το τιμολόγιο αναφέρεται σε πώληση λεβητών αερίου, σε επιχείρηση που ασχολείται με κατασκευές το τιμολόγιο αναφέρεται σε πώληση οικοδομικού σιδήρου κ.ο.κ.. Αυτό συμβαίνει προκειμένου οι λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων να προσδώσουν αληθοφάνεια σε αυτά. Από την άλλη όμως, για την πώληση ειδών αυτού του εύρους θα απαιτούνταν από την ελεγχόμενη οντότητα κατάλληλες

εγκαταστάσεις και υλικοτεχνική υποδομή, καθώς και αγορές των αντίστοιχων ειδών, πράγμα το οποίο σε καμία περίπτωση δεν συνέβη.

- Από μία πρώτη εξέταση, διαπιστώθηκε ότι όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια της εκδότριας φαίνεται να έχουν διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα ανά λήπτρια επιχείρηση. Ο έλεγχος πιθανολογεί ότι αυτό συμβαίνει, διότι τα τιμολόγια συμπληρώνονταν από τους ίδιους τους λήπτες σύμφωνα με τις ανάγκες τους.
- Πολλά εκδοθέντα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά γεγονός που από μόνο του είναι ισχυρότατη ένδειξη διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, από την έρευνα προέκυψε ότι η εκδότρια σε συνεργασία με τις λήπτριες επιχειρήσεις, καθώς και μία πλειάδα τρίτων ατόμων, χρησιμοποιούσε ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης των χρημάτων που είχε σκοπό αφενός, να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση η ελεγχόμενη να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε κρατώντας την αντίστοιχη προμήθεια της. Στις περισσότερες περιπτώσεις, διαπιστώθηκε να παρακρατείται από την κάποιο ποσό και το υπόλοιπο ποσό της "κατάθεσης" να επιστρέφεται στον πελάτη, στοιχείο που συνάδει με εικονική εξόφληση συναλλαγών και καταβολή αμοιβής στον εκδότη των εικονικών στοιχείων, ίση συνήθως με το ποσό του Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων. Σε κάποιες περιπτώσεις προέκυψε ότι οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας και στη συνέχεια η ίδια τα επέστρεφε πίσω σε τραπεζικούς λογαριασμούς δικούς τους ή συγγενικών τους προσώπων.
- Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν σε λήπτριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι κάποιες από αυτές προέβησαν σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και Εισοδήματος, αφαιρώντας ουσιαστικά από τα λογιστικά τους βιβλία όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της Η ενέργεια τους αυτή θεωρείται έμμεση παραδοχή περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση της δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα εμπορεύματα ή να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αλλά ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ δε των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από αυτήν ήταν και η προσφεύγουσα.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας για τον προσφεύγοντα, όπως αποτυπώνονται στην από 13/01/2021 έκθεση Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., καθώς και στις πληροφοριακές εκθέσεις φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. προκύπτουν τα εξής:

«Με την υπ'αριθμ./...../12-10-2020 εντολή επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων και προσκομισθέντων φορολογικών αρχείων του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι έχει λάβει και καταχωρήσει στα φορολογικά του βιβλία τα εξής τιμολόγια έκδοσης της»:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	Φ.Π.Α. ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ
1	TIM.../06-09-18	15,925,00	3.822,00	19.747,00	Σίδηρος οπλισμού σκυροδέματος Φ8, Σίδηρος οπλισμού σκυροδέματος Φ18
2	TIM.../21-09-18	15.795,00	3.790,80	19.585,80	Σίδηρος οπλισμού σκυροδέματος Φ18
3	TIM.../08-10-18	18.070,00	4.336,80	22.406,80	Σίδηρος οπλισμού σκυροδέματος Φ18
4	ΤΠΥ .../06-11-18	30.000,00	7.200,00	37.200,00	Εκσκαφές θεμελίων και απομάκρυνση μπαζών, μεταφορά διάστρωση και συμπύκνωση με αμμοχάλικο, μεταφορά διάστρωσης και συμπύκνωση με 3Α, όσπλο σκυρόδεμα C1215, οπλισμένο σκυρόδεμα C2025 και κατασκευή βιομηχανικού δαπέδου.

Η συναλλακτική σχέση της οντότητας» και της οντότητας «.....» φέρεται να συνίσταται στην αγορά υλικών (σιδήρου) και στην ανάθεση από την πρώτη στη δεύτερη, μέρους των εργολαβιών που αναλάμβανε από τρίτους.

Για καλύτερη παρουσίαση των διαπιστώσεων του ελέγχου, θα παρατεθούν παρακάτω τρεις (3) υποπαράγραφοι μία για τα τιμολόγια πώλησης (TIM ...,... και ...), μία για το ΤΠΥ ... και μία για το ΤΠΥ ...,

3.1 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑ ΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ .../06-09-18,..../21-09-18 ΚΑΙ .../08-10-18

Η οντότητα όπως προαναφέραμε φέρεται να αγόρασε από την οντότητα «.»)) τα αναγραφόμενα στα παραστατικά .../06-09-18,..../21-09-18 ΚΑΙ/08-10-18 (ήτοι σίδηρο οπλισμένου σκυροδέματος σε διάφορες διαστάσεις).

[..]

Σε κάθε ένα από τα ανωτέρω τιμολόγια επισυνάπτονταν ένα συνοδευτικό διακίνησης αποθεμάτων (Σ.Δ.Α). Ειδικότερο στο με αριθμό ... τιμολόγια επισυνάπτονταν το Σ.Δ.Α με αριθμό .../06-09-18, στο με αριθμό επισυνάπτονταν το Σ.Δ.Α με αριθμό .../21-09-18 και στο με αριθμό το Σ.Δ.Α με αριθμό/03-10-18. Και στα τρία (3) προαναφερόμενα ΣΔΑ αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο το ιδιοκτησίας του συζύγου της εκδότριας,). Το αυτοκίνητο αυτό, σύμφωνα με τον έλεγχο που πραγματοποίησε η υπηρεσία μας στον ..., είχε ωφέλιμο φορτίο 1300 κιλά, Εντούτοις στο ανωτέρω ΣΔΑ παρατηρούμε να «μεταφέρει» στο μεν πρώτο 22.500 κιλά, στο δεύτερο 24.300 κιλά και στο τρίτο 27.800 κιλά, πράγμα φυσικά αδύνατον.

3.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ .../06-11-2018

Όπως προαναφέρθηκε η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικό με αναγραφόμενη ημερομηνία σύνταξης 13-10-2018, μεταξύ αυτής και της «.....» που υποβλήθηκε

ηλεκτρονικά και έλαβε αριθμό καταχώρησης/31-10-2018. Σύμφωνα με αυτό η δεύτερη φέρεται να ανέλαβε να εκτελέσει τις παρακάτω εργασίες: εκσκαφές θεμελίων και απομάκρυνση μπαζών, μεταφορά διάστρωση και συμπύκνωση με αμμοχάλικο, μεταφορά διάστρωσης και συμπύκνωση με 3Α, άοπλο σκυρόδεμα C1215, οπλισμένο σκυρόδεμα C2025 και κατασκευή βιομηχανικού δαπέδου. Οι συγκεκριμένες εργασίες θα πραγματοποιούνταν στον χώρο των εγκαταστάσεων της εταιρείας ΑΕΒΕ που βρίσκεται στο

[...]

1) Σύμφωνα με την κοινή πείρα και επιχειρηματική πρακτική, τα ιδιωτικά συμφωνητικά συντάσσονται προκειμένου να εξασφαλίσουν έκαστο αντισυμβαλλόμενο έναντι του άλλου σε περιπτώσεις διαφωνιών σε σχέση με την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου. Για το λόγο αυτό συντάσσονται με κάθε δυνατή λεπτομέρεια και συνήθως καταλαμβάνουν αρκετές σελίδες. Το ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκομίστηκε καταλαμβάνει μόνο μία (1) σελίδα πράγμα αν μη τι άλλο οξύμωρο για έργο τέτοιου μεγέθους. Επιπλέον δεν υπάρχουν υπογραφές, ούτε του αναθέτοντος (... ..), ούτε και της εργολάβου (.). Τέλος, δεν αναφέρονται ρητά και με λεπτομέρεια οι εργασίες που θα πραγματοποιούνταν ούτε ποιοτικά ούτε ποσοτικά. Χαρακτηριστικά παράδειγμα είναι ότι δεν αναγράφεται ούτε μία μονάδα μέτρησης πχ τετραγωνικά μέτρα, κυβικά μέτρα.

2) Στο σώμα του τιμολογίου αναγράφεται ότι ο λήπτης (.) πραγματοποίησε Παρακράτηση Φόρου 3%, αξίας 900€, την οποία όφειλε να αποδώσει στο Δημόσιο με αντίστοιχη δήλωση. Παρόλα αυτά διαπιστώθηκε ότι ο συγκεκριμένος παρακρατούμενος φόρος αποδόθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα εκπρόθεσμα στις 30-10-2020, αφού δηλαδή είχε ήδη ξεκινήσει ο έλεγχος της υπηρεσίας μας. Σημειώνεται ότι στις ερωτήσεις που περιλαμβάνονται στο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/13, με αριθμό πρωτοκόλλου/..../23-10-2020, που αποστείλαμε στην ελεγχόμενη οντότητα, υπήρχε συγκεκριμένο ερώτημα για τους παρακρατούμενους φόρους. Έτσι η ελεγχόμενη σε μία ύστατη προσπάθεια να προσδώσει νομιμοφάνεια στο ληφθέν τιμολόγιο έσπευσε, μετά την έναρξη του ελέγχου, να καταβάλει τον παρακρατούμενο φόρο.

3) Στο ανωτέρω τιμολόγιο επισυνάπτονταν ως σχετικά παραστατικά , τα συνοδευτικά διακίνησης αποθεμάτων με αριθμούς .../16-10-18, .../18-10-18 και .../19-10-18. Σε κανένα από τα τρία (3) προαναφερόμενα ΣΔΑ δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο. Σημειώνεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στην οντότητα, προέκυψε ότι αυτή δεν διέθετε καθόλου μεταφορικά μέσα και ότι μόνο σε κάποια εκδοθέντα συνοδευτικά διακίνησης αναγραφόταν το ΦΙΧ του συζύγου της το οποίο είχε βέβαια πολύ μικρό ωφέλιμο βάρος (1300 κιλά). Επιπλέον η ελεγχόμενη οντότητα , ενώ σαφώς ερωτήθηκε (με το Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/13, με αριθμό πρωτοκόλλου/23-10-2020), για τα υλικά και για τον τρόπο μεταφοράς τους, δεν απάντησε τίποτα επί της ουσίας.

3.3 [...]

3.4 ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΚΟΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

Από το υποσύστημα ELENXIS της υπηρεσίας, προκύπτει ότι η οντότητα κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 έχει υποβάλει τις παρακάτω περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που όλες ανεξαιρέτως έχουν πιστωτικό υπόλοιπο. Κατά τη διάρκεια δηλαδή των τελευταίων τριών (3) φορολογικών ετών δεν έχει καταβάλει καθόλου Φ.Π.Α παρόλο που πραγματοποίησε τζίρο ύψους 1.095.771,61€, ενώ από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι δηλώνει τα εξής:

Φορολογικό Έτος	Ακαθάριστα Έσοδα σε €	Κέρδη Χρήσης σε €	Ποσοστό κερδών
2017	427.920,00	1.107,98	0,26%
2018	438.927,00	2.923,63	0,67%
2019	228.924,01	3.900,87	1,70%

Παρατηρούμε δηλαδή ότι η οντότητα τα τελευταία χρόνια συστηματικά δεν καταβάλλει Φ.Π.Α και δηλώνει απειροελάχιστα κέρδη, σε σχέση με τον πραγματοποιούμενο τζίρο της. Η παραπάνω περιγραφείσα εικόνα, λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος ότι ο ιδιοκτήτης της οντότητας είναι ένας επαγγελματίας με επιστημονικό υπόβαθρο (πολιτικός μηχανικός) που έχει πολλά χρόνια εμπειρία, συνάδει με τα συμπεράσματα του ελέγχου, ότι δηλαδή η οντότητα λάμβανε και καταχωρούσε στα λογιστικά της βιβλία, εικονικά φορολογικά στοιχεία».

Επειδή, σε ότι αφορά τις εξοφλήσεις των επίμαχων συναλλαγών, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας απέστειλε στη συνεταιριστική τράπεζα το υπ'αριθμ./13-10-2020 έγγραφό της με το οποίο ζητούσε επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των δύο όψεων των επιταγών με τις οποίες ο προσφεύγων εξόφλησε την εκδότρια των τιμολογίων. Σύμφωνα με την τράπεζα, τα ζητηθέντα στοιχεία καταστράφηκαν από τις πλημμύρες που έπληξαν την πόλη της στις 18/9/2020. Ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να αποδειχθεί το πρόσωπο που πραγματικά εισέπραξε τις επίμαχες επιταγές. Ωστόσο, για όλες τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η εκδότρια,, οι οποίες αποδείχθηκαν εικονικές, χρησιμοποιούσε, τόσο αυτή όσο και οι λήπτες των τιμολογίων της, το τραπεζικό σύστημα, προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές της. Συνεπώς, η εξόφληση των συναλλαγών μέσω τραπεζικού συστήματος, από μόνη της δεν μπορεί να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ούτε να αναιρέσει το συμπέρασμα του ελέγχου που αφορά στην εκδότρια.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας υιοθετώντας τα συμπεράσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 79.790,00€ πλέον Φ.Π.Α. 19.149,60€, εκδόσεως της, με Α.Φ.Μ. κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4987/2022-Κ.Φ.Δ., με σκοπό τη μείωση του καθαρού κέρδους της, αλλά και την επιπλέον έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών της από το

Φ.Π.Α. των εκροών της με συνέπεια τη μείωση του αναλογούντος οφειλόμενου Φ.Π.Α. των περιόδων (τριμήνων) που λήφθηκαν τα εικονικά στοιχεία ή μεταγενέστερων περιόδων.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που παρασχέθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικές με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντα και εκδότριας, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντα δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και του λήπτη, αφετέρου ότι, ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, άλλωστε, η εικονικότητα των συναλλαγών για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018, έχει ήδη κριθεί αδιαμφισβήτητα, καθώς με τη με αριθμ./2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα ...' Τριμελές, Διαδικασία διαφορών ουσίας) απορρίφθηκε προσφυγή της κατά της με αριθμ./8-3-2021 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, δεδομένο απαραίτητο για να εξεταστεί περαιτέρω ενδεχόμενη καλοπιστία του ως λήπτης εικονικών στοιχείων, οι σχετικοί ισχυρισμοί περί εικονικότητας των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και περί καλοπιστίας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υπ'αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 απόφαση - «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 – διάρθρωση, 1.- Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) αποτελείται από τις παρακάτω Υπηρεσίες: (α) Υπηρεσίες που υπάγονται απευθείας στον Διοικητή, [...] (θθ) Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) (Περιφερειακές Υπηρεσίες)
[...]

Άρθρο 13 - Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

1.- α) Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία (Ε.Α.Υ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Περιφερειακές Υπηρεσίες (Π.Υ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιπέδου Διεύθυνσης, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α'222), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α'107) και εξειδικεύθηκαν με την αριθ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31-10-2013 (Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, **καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α'94).** β) Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. είναι οι κατωτέρω: αα) Αττικής ββ) Θεσσαλονίκης γγ) Πάτρας δδ) Ηρακλείου γ) Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών. δ) **Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε..** 2.- α) Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. **έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Ελεγκτικών Κέντρων.** β) Οι υπάλληλοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι, όμως, στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας, όπως εκάστοτε ισχύουν στον Υπαλληλικό Κώδικα. 3.- Οι επιχειρησιακοί στόχοι, η διάρθρωση, η κατά τόπον αρμοδιότητα και η εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθορίζονται στην Ενότητα Β' του παρόντος άρθρου. 4.- Με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή του Προϊσταμένου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. μπορεί να ανατίθεται στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η διενέργεια ελέγχων και ερευνών, εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητάς τους. 5.- **Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που**

έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, 19 σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως εκάστοτε ισχύει ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία. [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, οι Υπηρεσίες Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων έχουν την αρμοδιότητα να διενεργούν έλεγχο παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**

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

1)Επί της με αριθμό/14-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	29.577,93 €	29.577,93 €
Πρόστιμο αρ.58 ν.4987/2022	14.788,97 €	14.788,97 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.818,01 €	4.818,01 €
Συνολικό ποσό	37.257,15 €	37.257,15 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

2)Επί της υπ' αριθμ./14-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		18.824,97 €	18.824,97 €

Πρόστιμο αρ.58 ^A ν.4987/2022		9.412,48 €	9.412,48 €
Συνολικό ποσό		28.237,45 €	28.237,45 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	324,63 €	0,00 €	0,00 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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