



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02-12-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3288

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312366 - 347
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
 - β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ και έδρα επί της οδού κατά:

α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και γ) την υπ' αριθ. /03-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, φόρος εισοδήματος 15.611,25,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ 3.902,81 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **19.514,06** ευρώ, λόγω, μεταξύ άλλων, της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2018 ενός (1) εικονικού ως προς το σύνολό του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, αξίας 48.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 11.520,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν. 4308/2014, των άρθρ. 55^Α και 66 του Ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Με την υπ' αριθ. /03-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2019, φόρος εισοδήματος 2.649,89 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ 264,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **2.914,88** ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 03-09-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /02-01-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 8.226,06 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ 324,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους **8.550,12** ευρώ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού **19.454,88** ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο ενός (1) εικονικού στο σύνολό του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 03-09-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /02-01-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αρχικά, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2019 στην εταιρεία κατόπιν διαβίβασης, μεταξύ άλλων, των με αριθ. Πρωτ..... & ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2023/29-09-2023 Δελτίων Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Εν συνεχεία, και λόγω διαχωρισμού περιόδων, εκδόθηκε η υπ' αριθ..... εντολή ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2019 στην ίδια ως άνω ελεγχόμενη εταιρεία.

Από το περιεχόμενο των ως άνω Δελτίων Πληροφοριών έγινε γνωστό ότι η προσφεύγουσα, η κύρια δραστηριότητα της οποίας αφορά σε χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων, για τα έτη 2018 και 2019 ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018:

- 1 φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 48.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 11.520,00 ευρώ έκδοσης, με ΑΦΜ
- 3 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 120.299,41 ευρώ πλέον ΦΠΑ 28.871,86 ευρώ έκδοσης, με ΑΦΜ

- 4 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 190.000,00 ευρώ πλέον 45.600 ευρώ έκδοσης, με ΑΦΜ

Φορολογικό έτος 2019:

- 12 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 344.459,22 ευρώ πλέον ΦΠΑ 82.670,20 ευρώ έκδοσης, με ΑΦΜ
-

Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει των όσων αναφέρονται στα σχετικά Δελτία Πληροφοριών, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, του ΦΠΑ, των ΕΛΠ και του ΚΦΔ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2019. Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε (επιδόθηκε σε εξουσιοδοτημένο φυσικό πρόσωπο από την προσφεύγουσα εταιρεία) το υπ' αριθ. /24-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024, με συνημμένες τις με αριθ. προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και τη με αριθ. προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. Υπόμνημα κατέθεσε τις απόψεις της στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, όσον αφορά το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις υποβληθείσες απόψεις της προσφεύγουσας, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το Κεφάλαιο 13 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, ο έλεγχος αναφέρει τα κάτωθι όσων αφορά τις διαπιστωθείσες παραβάσεις:

«13. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από την επεξεργασία των στοιχείων και εγγραφών τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και τις ως άνω διαπιστώσεις, προκύπτουν τα εξής:

- Όσον αφορά τον εκδότη ο έλεγχος κρίνει το σύνολο των ληφθέντων από την ελεγχόμενη επιχείρηση, φορολογικών στοιχείων, **εικονικά στο σύνολό τους και προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη** της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη της καθαρής αξίας **48.000,00€ των ληφθέντων (εικονικών στο σύνολό τους) φορολογικών στοιχείων** εκδόσεως της επιχείρησης **-ΑΦΜ** ως λογιστικών διαφορών.

-
- Όσον αφορά τους εκδότες ο έλεγχος κρίνει:

α.) ότι οι αναγραφόμενες υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί και εξοφληθεί

β.) το σύνολο των ληφθέντων από την ελεγχόμενη επιχείρηση, φορολογικών στοιχείων, **εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, και την ελεγχόμενη επιχείρηση ως καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα**, χωρίς να επηρεάζονται τα καθαρά αποτελέσματα ως προς το εισόδημα και οι φορολογητέες εισροές ως προς τον Φ.Π.Α, **καθόσον δεν απεδείχθη ότι οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν και δεν εξοφλήθησαν (ΠΟΛ.1071/31-03-2015 και ΠΟΛ. 1097/2016) και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής όσα ορίζει το άρθρο 79 του Ν-5104/2024 (ΚΦΔ): «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.»**.

Επομένως, ορθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε τόσο την αξία των υπό κρίση ληφθέντων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα (στη φορολογία του εισοδήματος) όσο και τον φόρο αυτών από τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών (στη φορολογία του Φ.Π.Α.) με τη συγκεκριμένη αιτιολογική βάση, ήτοι λόγω της εικονικότητάς αυτών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ο έλεγχος, προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που αναφέρθηκαν πιο πάνω και αφορούν τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.»

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία ΦΠΑ ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν α) η με αρ. προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) η με αρ. προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και γ) η με αρ. προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
3. Να της επιστραφεί νομιμοτόκως, κάθε ποσό που κατέβαλε αχρεωστήτως, με επιτόκιο το μεγαλύτερο ανάμεσα στο προβλεπόμενο από το άρθρο 38 παρ. 2 του Ν. 1473/1984, το άρθρο 21 του Κώδικα Νόμων Δικών του Δημοσίου, το άρθρο 53 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 και το ισχύον για τις μεταξύ ιδιωτών σχέσεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμος ο ένδικος καταλογισμός λόγω παντελούς ελλείψεως αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της οριστικής πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, καθώς ο έλεγχος δεν απάντησε στις νομίμως και εμπροθέσμως προβληθείσες και υποβληθείσες, με το υπ' αριθ. πρωτ. Υπόμνημα, απόψεις της προσφεύγουσας, παραβιάζοντας τοιουτοτρόπως την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος ακρόασης.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Επί της κρίσεως του ελέγχου, περί εικονικότητας των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την εταιρεία Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες ως εικονικές συναλλαγές. Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρων τυγχάνουν μη νόμιμες και ακυρωτές, καθόσον η προσφεύγουσα υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΝΟΜΙΜΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΕΩΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του Ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των

απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος κοινοποίησε στις 24-07-2024, με επίδοση σε εξουσιοδοτημένο φυσικό πρόσωπο από την προσφεύγουσα εταιρεία, το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει των σχετικών διατάξεων του Κ.Φ.Δ., μαζί με τις με αριθ. προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και τη με αριθ. προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του παραπάνω σημειώματος, η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως ή και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με το με αρ. πρωτ. Υπόμνημα που κατέθεσε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Ο έλεγχος, ως όφειλε, εξέτασε τους ισχυρισμούς επί του υπομνήματος της προσφεύγουσας, μη αποδεχόμενος αυτούς. Εν προκειμένω, στις σελ. 66-68 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και στις σελ. 34-35 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, υφίσταται διακριτό κεφάλαιο αναφορικά με την «κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του

ελεγχόμενου», καθιστώντας τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αναποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματος ακρόασης ως αβάσιμο.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη, η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ..

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμου ένδικου καταλογισμού λόγω παντελούς ελλείψεως αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της οριστικής πράξης, καθώς ο έλεγχος δεν απάντησε στις νομίμως και εμπροθέσμως προβληθείσες και υποβληθείσες απόψεις της προσφεύγουσας, παραβιάζοντας την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος ακρόασής της, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο & 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΚΑΛΗΣ ΠΙΣΤΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,..... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 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. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 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 εταιρεία, 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. 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 τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία

η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528, 1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσηθηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει

φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις σελ. 51-52 της από 03-09-2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. δεν πραγματοποίησε τις εν λόγω συναλλαγές (υπηρεσίες), όπως προκύπτει

από την από 28-09-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν. 4308/2014 & του Ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για τους εξής λόγους:

- Η εκδότρια είχε για το 2018 ελάχιστο προσωπικό, με ειδικότητες ιατρικού επισκέπτη και υπαλλήλου γραφείου, με χαμηλές αμοιβές και ελάχιστο χρόνο απασχόλησης και το οποίο δεν είχε τις απαραίτητες γνώσεις για τη διεξαγωγή της διαφημιστικής ιντερνετικής καμπάνιας.
- Η εκδότρια δεν είχε το απαραίτητο προσωπικό που να διαθέτει τις γνώσεις που απαιτούνται ώστε να παρέχει τις υπηρεσίες ως αυτές αναφέρονται στα επίμαχα ΤΠΥ.
- Η εκδότρια φέρεται να απασχολεί από ενάρξεως έως τον Οκτώβριο 2017 εργαζόμενους με μερική απασχόληση και ελάχιστο μισθό οι οποίοι είναι αδύνατον να έχουν πραγματοποιήσει τις πωλήσεις συνολικού καθαρού ποσού 2.715.000,00 ευρώ, όταν μάλιστα οι περισσότερες φέρεται σύμφωνα με τις καταστάσεις εξόδων των αντισυμβαλλομένων να πραγματοποιούνται τον Δεκέμβριο του 2017 (συνολική καθαρή αξία 1.900.000,00 ευρώ), ενώ δεν απασχολεί ούτε ένα εργαζόμενο μετά την 01.11.2017.
- Στον λογαριασμόου ανήκει στην ελεγχόμενη οντότητα γίνονται μεταφορές από λογαριασμούς των οντοτήτων-πελατών της με σκοπό την εξόφληση των φορ. στοιχείων, που έλαβαν από την ελεγχόμενη οντότητα, καταθέσεις επιταγών συνολικού ποσού 97.439,48 €, καθώς και μεταφορές από λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας στην τράπεζα
.....
Αμέσως μετά από κάθε μεταφορά ή κατάθεση επιταγής γίνεται ανάληψη σχεδόν όλου του μεταφερόμενου ποσού με τραπεζικές επιταγές που εκδίδει η ελεγχόμενη οντότητα.
- Επιπροσθέτως, σε πολλές περιπτώσεις έκδοσης-λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδίδονται επιταγές οι οποίες τελικά εισπράττονται από οντότητες οι οποίες δεν έχουν συναλλακτική σχέση με τον εκδότη ή το λήπτη των εικονικών αλλά διαθέτουν χρηματική ρευστότητα όπως πρατήρια υγρών καυσίμων, εμπόριο ποτών, ταχυμεταφορές κλπ., κύριο χαρακτηριστικό των οποίων είναι η ύπαρξη χρηματικής ρευστότητας.

Επειδή, επιπλέον, από τα στοιχεία των συστημάτων ELENXIS, TAXIS, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και σύμφωνα με τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών τους οποίους υπέβαλε η προσφεύγουσα από 01.06.2017 - 31.12.2019 δεν προέκυψαν πωλήσεις αγαθών στο εσωτερικό των χωρών στις οποίες φέρεται να διαφημίστηκε η προσφεύγουσα βάσει της συμφωνίας που είχε υπογράψει με την εκδότρια επιχείρηση, δηλαδή

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετικές βεβαιώσεις από ηλεκτρονικά περιοδικά υγείας και κανάλια ιντερνετικής προώθησης των ανωτέρω χωρών, από τις οποίες να προκύπτει η ημερομηνία, ο διαφημιστικός χρόνος και κάθε άλλο στοιχείο ικανό να προσδώσει στέρεη βάση στους ισχυρισμούς της.

Επειδή, από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 11.04.2018-31.12.2018 της επιχείρησης προκύπτει ότι δηλώνονται φορολογητέες εισροές υπολειπόμενες κατ' ελάχιστο από τις φορολογητέες εκροές ή ακόμα και υπερβαίνουσες αυτές, με συνέπεια την ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ ή πολύ μικρών ποσών χρεωστικών υπολοίπων.

Επειδή, από τα υποβληθέντα έντυπο Ε3 της επιχείρησης που αφορούν α) στο φορολογικό έτος 01.01.2018-31.12.2018, προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα 4.174.489,53,00 ευρώ και συνολικά έξοδα 4.150.320,12 ευρώ, ήτοι καθαρά αποτελέσματα -18.627.41 ευρώ, β) στο φορολογικό έτος 01.01.2019-23.06.2019, προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα 474.133,40 ευρώ και συνολικά έξοδα 405.338,04 ευρώ, ήτοι καθαρά αποτελέσματα 25.044,15 ευρώ και γ) στο φορολογικό έτος 24.06.2019-03.12.2019, το καθαρό αποτέλεσμα είναι μηδενικό.

Επειδή, η ανωτέρω φορολογική συμπεριφορά κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής δεν προσιδιάζει σε επιχείρηση που είναι συναλλακτικά υπαρκτή, αντιθέτως αυτή ακολουθείται πιστά από επιχειρήσεις υπαρκτές φορολογικά αλλά ανύπαρκτες συναλλακτικά.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ..... βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής έκδοσης και τήρησης των λογιστικών αρχείων, καταλογίστηκε μεταξύ άλλων και η παράβαση της έκδοσης στο φορολογικό έτος 2018 πενήντα οκτώ (58) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 3.633.441,53 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 872.025,96 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 4.505.467,49 ευρώ και στο φορολογικό έτος 2019 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 474.133,40 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 113.792,02 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 587.925,42 ευρώ.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύεται ότι υπέβαλε την αναλυτική κατάσταση ειδικής εισφοράς διαδικτύου (ΑΚΕΕΔ) για την υπό κρίση περίοδο για τις φερόμενες ως παρασχεθείσες υπηρεσίες διαφήμισης από την επιχείρηση μέσω διαδικτύου.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό και δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο ως προς τις λοιπές διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις σελ 17-19 της από 03-09-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή καταλόγισε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο σύμφωνα με τα ως άνω.

Επειδή, η από 31-03-2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Β' Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων Ιωαννίνων) περιλαμβάνει τα πραγματικά περιστατικά της σχετικής υπόθεσης, καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι:

«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε

ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης (βλ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις, σελ.151-153).

Επειδή, από το περιεχόμενο των συνταχθεισών δύο (2) εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι αυτές περιλαμβάνουν τα πραγματικά περιστατικά κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της η προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης
....., ΑΦΜ και την **επικύρωση**:

α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου
01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	580.949,42	634.781,32	634.781,32	53.831,90
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				15.611,25
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	62.049,33	77.660,58	77.660,58	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	160.051,56	160.051,56	160.051,56	
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		3.902,81	3.902,81	3.902,81
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	223.100,89	242.614,95	242.614,95	19.514,06

Φορολογικό έτος 2019

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	848.661,65	859.702,87	859.702,87	11.041,22
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				2.649,89
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	43.627,24	46.277,13	46.277,13	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ			264,99	264,99
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	44.627,24	47.542,12	47.542,12	2.914,88

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.433.063,23	1.433.063,23	1.433.063,23	
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	919.691,86	871.691,86	871.691,86	48.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	343.935,17	343.935,17	343.935,17	
ΥΠΟΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	363.390,05	335.709,11	335.709,11	27.680,94
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	19.454,88			19.454,88
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		8.226,06	8.226,06	8.226,06
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		324,06	324,06	324,06
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	8.550,12	8.550,12	8.550,12
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	19.454,88	0,00	0,00	19.454,88

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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