



Αθήνα, 20/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1672

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, και β) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του

3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 77.678,94 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 38.839,47 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.488,92 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **131.007,33 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 44.598,72 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 22.299,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **66.898,08 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ.Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής και το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, με συνημμένο το με αριθμ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Ειδικότερα, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 δέκα εννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια εταιρεία, καθαρής αξίας 156.750,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 37.620,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 194.370,00 ευρώ, ενώ σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, το οποίο εστάλη με το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια εταιρεία, καθαρής αξίας 29.078,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 6.978,72 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 36.056,72 ευρώ.

Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, προκειμένου αυτός εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους να εκφράσει τις αντιρρήσεις του και να προσκομίσει τυχόν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο υπόμνημά

του, ωστόσο δεν προσκόμισε στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και να αντικρούουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω και αφού λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστώσεις των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σχετικά με τις εταιρείες που εξέδωσαν τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία, το γεγονός ότι τα στοιχεία αυτά που έλαβε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος τα συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με αποτέλεσμα την διαφοροποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων στη χρήση 2018, καθώς επίσης και το υπόμνημα με τα στοιχεία που υπέβαλε ο προσφεύγων για τα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε, ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία φορολογικού έτους 2018 από τις επιχειρήσεις α)και β) είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος τα ανωτέρω ποσά δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 185.828,00 ευρώ, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν μόνο δαπάνες που καλύπτονται με νόμιμα φορολογικά στοιχεία, και προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2018 ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	277.202,33
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) βιβλίων	4.592,99
Πλέον : Λογιστικές διαφορές από λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	185.828,00
Κέρδη χρήσης βάσει ελέγχου	190.420,99

Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2018 μη νομίμως εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ των ως άνω εικονικών (μη νόμιμων) τιμολογίων, ποσού 44.598,72 ευρώ, προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές στο ποσό των 8.683,84 ευρώ έναντι των δηλωθέντων φορολογητέων εισροών 194.511,84 ευρώ και το φόρο εισροών στο ποσό των 2.081,13 ευρώ έναντι του δηλωθέντος 46.679,85 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ.και προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, και την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τη νομολογία προκειμένου να χαρακτηριστεί η λήψη φορολογικών στοιχείων ως εικονική, η Φορολογική Αρχή οφείλει να αποδείξει, κατ' αρχάς, τη φορολογική ανυπαρξία του προσώπου του εκδότη, ώστε να στοιχειοθετηθεί και η ευθύνη του λήπτη αυτών. Η δε κρίση αυτή πρέπει να συνίσταται σε πραγματικά γεγονότα και όχι σε συναγωγή τεκμηρίων και συμπερασμάτων. Διαφορετικά, εφόσον το πρόσωπο του εκδότη είναι υπαρκτό, η Φορολογική Αρχή υποχρεούται να αποδείξει την εικονικότητα της συναλλαγής, ήτοι να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα, τα οποία συνιστούν την εικονικότητα. Η επίκληση από τον φορολογικό έλεγχο της εικονικότητας της επιχείρησης, που εξέδωσε τα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία, εάν αυτή η επιχείρηση είναι φορολογικά υπαρκτή, ήτοι έχει προβεί σε

δήλωση ενάρξεως εργασιών στην αρμόδια Φορολογική Αρχή και έχει θεωρήσει φορολογικά βιβλία και στοιχεία, σε καμιά περίπτωση δεν απαλλάσσει τη Φορολογική Αρχή από το βάρος αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής με συγκεκριμένα στοιχεία, προκύπτοντα από έλεγχο στην επιχείρηση του λήπτη των στοιχείων.

- Σε κάθε περίπτωση, ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφόσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του, καθώς αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, που θα καθιστούσε τον λήπτη άνευ ετέρου παραβάτη, στερώντας του ακόμη και τη δυνατότητα αποδείξεως του στοιχείου της καλής πίστης, θα θεμελιώνει κατά τρόπο συνταγματικά ανεπίτρεπτο ένα αμάχητο τεκμήριο εικονικότητας, το οποίο επ' ουδενί λόγω δεν μπορεί να σταθεί στην έννομη τάξη.

- Όσον αφορά την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Αττικής, το πόρισμα του οποίου υιοθέτησε στο ακέραιο και το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής, αφενός αιτιολογεί όλως ελλιπώς και ανεπαρκώς το πόρισμά του περί δήθεν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στηριζόμενος σε στοιχεία τα οποία ουδόλως παρέχουν νόμιμο έρεισμα προς τούτο, και αφετέρου πλήρως αγνοεί την υπόσταση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλή πίστη του ως λήπτη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, η οποία, σε κάθε περίπτωση, λειτουργεί απαλλακτικά της οποιασδήποτε επιβολής κυρώσεων εις βάρος του. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του περί πραγματοποίησης των συναλλαγών προσκομίζει:

α. Φωτοτυπίες των υπ' αριθμ. αποδείξεων εισπράξεων που εξέδωσε η προμηθεύτρια εταιρεία προς αυτόν.

β. Αντίγραφα επιταγών με αριθμ.ποσού 28.209,00 ευρώ, αριθμ. ποσού 25.000,00 ευρώ και αριθμ.ποσού 25.000,00 ευρώ εκδόσεως της

γ. Αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού με ημερομηνία 20/12/2018.

- Όσον αφορά την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία πλήρως αποδεικνύεται αφενός η πλήρης και ακεραία υπόσταση των κρίσιμων συναλλαγών και η αναμφισβήτητη πραγματοποίησή τους και αφετέρου το γεγονός ότι ο ίδιος λειτούργησε απολύτως καλόπιστα κατά την εκτέλεση αυτών, με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται το παραμικρό νόμιμο έδαφος στοιχειοθετήσεως της οποιασδήποτε παραβάσεως δήθεν εικονικότητας, ενώ, εξ άλλου, ο έλεγχος ούτε εκπλήρωσε το εκ του νόμου ανατεθέν σε αυτή βάρος αποδείξεως ούτε ικανοποίησε τις νομοθετικώς οριζόμενες και νομολογιακώς διαπλασθείσες επιταγές περί πλήρους, σαφούς, ειδικής, επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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 αρχεία (βιβλία και 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, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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 στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

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

.....

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζονται τα εξής:

«...**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 υπ' αριθμ. 1238/2018 απόφαση του ΣτΕ 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 περαιτέρω σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 116/2013 απόφαση του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

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

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και

αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010).

Επειδή, περαιτέρω, στη με αριθμ. 1982/2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του άρθρου 33 του ΚΒΣ (πδ 186/1992 Α' 184/26.5.1992) και των περί αποδείξεως διατάξεων του ΚΔΔ (άρθρα 144 επομ.), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά είτε είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, είτε, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Ενόσω ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη, σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣτΕ 1461/2020, 406- 407/2019, 98/2018, 663/2018, 1169/2012 κ.ά.).»

Επειδή στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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,

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

.....

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31.03.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη 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 και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «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.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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,

.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), 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).

.....

Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, 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), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, 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.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή στο άρθρο 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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 εμπεριστατωμένα 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.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«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 του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και συγκεκριμένα τα με αριθμ. πρωτ.και Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τις συνημμένες σε αυτά εκθέσεις ελέγχου, μετά από έρευνα - έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για το επίμαχο φορολογικό έτος 2018 στις επιχειρήσεις και διαπιστώθηκε ότι αυτές εξέδωσαν κατά το φορολογικό έτος 2018 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, και ειδικότερα η εταιρείαεξέδωσε εννιακόσια τρία (903) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.279.375,42 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 1.2667.050,06 ευρώ και η εταιρεία εξέδωσε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 29.078,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 6.978,72 ευρώ. Από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου για τις εκδότες εταιρείες υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι

οι εν λόγω επιχειρήσεις εξέδιδαν κατά σύστημα εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα:

Α. Σχετικά με την εταιρεία διαπιστώθηκε ότι αυτή ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2018 κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Δε βρέθηκε να λειτουργεί κατά τις επισκέψεις του συνεργείου ελέγχου στις μισθωμένες εγκαταστάσεις επί των οδών και η ιδιοκτήτρια της δηλωθείσας έδρας ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ουδέποτε είδε βιτρίνα με ενδύματα στο ενοικιασμένο κατάστημα ούτε παρατήρησε συναλλακτική κίνηση. Επίσης, δε δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο, ούτε δήλωσε παύση εργασιών της επιχείρησης.
- Έχει δηλώσει ότι έχει λάβει το φορολογικό έτος 2018 από την επιχείρηση εννιάκόσια σαράντα δύο (942) φορολογικά στοιχεία αγορών/εξόδων καθαρής αξίας 5.197.835 ευρώ σε σύνολο εξόδων 5.229.864 ευρώ, τα οποία έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολο τους, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της της ΥΕΔΔΕ Αττικής.
- Λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα και δεν έχει πραγματικές αγορές από το εσωτερικό της χώρας, ενώ δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες.
- Δεν έχει υποβάλλει Συμφωνητικό του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/90) με την επιχείρηση
- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου τόσο στονόσο και της ελεγχόμενης δε βρέθηκαν κινήσεις που να εξοφλούν την επιχείρηση για τις προαναφερθείσες συναλλαγές.
- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό (εκτός από ένα υπάλληλο πωλητή) για να παρέχει εργασίες και υπηρεσίες σύμφωνα με τις δηλωθείσες πωλήσεις της.
- Από τα κατασχεμένα τιμολόγια προς την επιχείρηση φέρεται να πουλάει καθαρής αξίας 281.520 ευρώ πλέον ΦΠΑ 67.564,80 ευρώ, συναλλαγές οι οποίες κρίνονται εικονικές στο σύνολο τους.
- Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως και τα στοιχεία που λήφθηκαν από την, διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλεί προμηθευτές της αλλά πραγματοποιούνται διάφορες καταθέσεις μετρητών ή μεταφορές χρημάτων/πιστώσεις στους λογαριασμούς της, και στη συνέχεια τα ίδια ποσά γίνονται ανάληψη την ίδια ημέρα (στις περισσότερες των περιπτώσεων), προκειμένου να παρουσιαστεί νομιμοφάνεια για τις υπό έρευνα συναλλαγές. Τρεις από αυτές τις συναλλαγές (καταθέσεις μετρητών), φέρεται ότι ο προμηθευτήςκαταθέτει μετρητά προς εξόφληση τιμολογίων στο κατάστημα ενώ ο συναλλασσόμενος, δηλαδή το πρόσωπο που κατέθεσε τα χρήματα ήταν η, ήτοι η διαχειρίστρια της επιχείρησης Επίσης 199 από το σύνολο των 227 καταθέσεων μετρητών πραγματοποιήθηκε στα καταστήματα
- Έχει χρέη προς το Ελληνικό Δημόσιο 136.722,61 ευρώ από χρεωστικές δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και επιστροφή επιστρεπτέας προκαταβολής.
- Δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία (τιμολόγια αγορών και πωλήσεων) αν και ζητήθηκαν με την υπ' αριθμ. Πρόσκληση με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Β. Σχετικά με την εταιρεία με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι αυτή ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2018 κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.
- Αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε ύστερα από επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου, προσκομίζοντας και Υπεύθυνη Δήλωση με αρ. πρωτ., η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ. Επίσης ο θυρωρός της πολυκατοικίας και οι περίοικοι που ερωτήθηκαν, δε γνώριζαν την ύπαρξη της εν λόγω οντότητας.
- Ο διαχειριστής της επί της οδού, δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου.
- Από το μηχανογραφικό σύστημα της ΑΑΔΕ και ειδικότερα από τα υποσυστήματα NEO TAXIS και ELENXIS προέκυψε ότι δεν απασχολεί προσωπικό, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα μόνο προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.
- Δεδομένου ότι δεν απασχολεί προσωπικό και με βάση τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί. Συνεπώς ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

Επειδή, μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 δέκα εννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια εταιρεία, καθαρής αξίας 156.750,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 37.620,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 194.370,00 ευρώ, και οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια εταιρεία, καθαρής αξίας 29.078,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 6.978,72 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 36.056,72 ευρώ. Ως εκ τούτου διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, βάσει της με αριθμ.εντολής ελέγχου, στο πλαίσιο της οποίας ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών του με τις ως άνω επιχειρήσεις, ο οποίος όμως δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την πραγματοποίησή τους.

Επειδή, στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τα προσωρινά αποτελέσματά του, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τις εκδότριες των εικονικών στοιχείων επιχειρήσεις, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ωστόσο δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των επίμαχων

συναλλαγών. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων και την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκόμισε αντίγραφα αποδείξεων είσπραξης από τις εκδότριες εταιρείες και συγκεκριμένα:

- Την υπ' αριθμ. απόδειξη είσπραξης της εταιρείας για ποσό 25.000,00 ευρώ που έλαβε από την προσφεύγουσα, στην οποία αναφέρονται επιταγές με τις οποίες φέρεται ο προσφεύγων να εξόφλησε μέρος του οφειλόμενου ποσού των τιμολογίων που έλαβε τα οποία αναλύονται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ			
Τράπεζα	Αριθμός	Λήξη	Ποσό
.....		30.04.2019	11.900,00
.....		15.05.2019	3.100,00
.....		17.05.2019	5.000,00
.....		21.06.2019	5.000,00
Σύνολο			25.000,00

- Την υπ' αριθμ. απόδειξη είσπραξης της εταιρείας για ποσό 41.900,00 ευρώ που έλαβε από την προσφεύγουσα, στην οποία αναφέρονται επιταγές με τις οποίες φέρεται ο προσφεύγων να εξόφλησε μέρος του οφειλόμενου ποσού των τιμολογίων που έλαβε τα οποία αναλύονται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ			
Τράπεζα	Αριθμός	Λήξη	Ποσό
.....		05.12.2019	10.000,00
.....		28.02.2019	10.000,00
.....		17.03.2019	10.000,00
.....		31.03.2019	11.900,00
Σύνολο			41.900,00

- Την υπ' αριθμ. απόδειξη είσπραξης της εταιρείας για ποσό 50.450,00 ευρώ που έλαβε από την προσφεύγουσα, στην οποία αναφέρονται επιταγές με τις οποίες φέρεται ο προσφεύγων να εξόφλησε μέρος του οφειλόμενου ποσού των τιμολογίων που έλαβε τα οποία αναλύονται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ			
Τράπεζα	Αριθμός	Λήξη	Ποσό
.....		02.07.2019	10.450,00
.....		30.10.2019	10.000,00
.....		30.11.2019	30.000,00
Σύνολο			50.450,00

Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τα ως άνω προσκομισθέντα αντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης που προσκόμισε ο προσφεύγων ως αποδεικτικά πληρωμών των ανωτέρω συναλλαγών, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα αντίγραφα των επιταγών που αναγράφονται στις αποδείξεις αυτές και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται η εγκυρότητα των παραστατικών πληρωμών. Ως εκ τούτου δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αιτιολογεί τις επίμαχες συναλλαγές και να αντικρούει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ειδικότερα το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στη χρήση 2018 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία

από ανύπαρκτες συναλλακτικά επιχειρήσεις και με βάση τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ ο προσφεύγων, στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ικανό να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές, ότι ο ίδιος λειτούργησε απολύτως καλόπιστα κατά την εκτέλεσή τους και ότι ο έλεγχος δεν εκπλήρωσε το εκ του νόμου βάρος αποδείξεως περί εικονικότητας των κρίσιμων συναλλαγών ούτε και παρείχε επαρκή, σαφή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατά τη στοιχειοθέτηση της οποιαδήποτε παράβασης.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά. Όπως ανωτέρω αναφέρεται, οι ως άνω εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτες και δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας ατομικής επιχείρησής του και των φερόμενων ως εκδοτριών εταιρειών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει εκ νέου αντίγραφα των υπ' αριθμ. αποδείξεων είσπραξης των εταιρειών και περαιτέρω προσκομίζει ως νέα στοιχεία αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ του ιδίου και της εταιρείας με ημερομηνία, το οποίο δε φέρει βέβαιη ημερομηνία ούτε είχε κατατεθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, καθώς και αντίγραφα επιταγών με αριθμ. ποσού 28.209,00 ευρώ, αριθμ. ποσού 25.000,00 ευρώ και αριθμ. ποσού 25.000,00 ευρώ εκδόσεως της Τα ως άνω στοιχεία δεν αποτελούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς τα προσκομισθέντα αντίγραφα επιταγών δε σχετίζονται με τις επιταγές που αναγράφονται επί των υπ' αριθμ. αποδείξεων είσπραξης των εκδοτριών εταιρειών, αλλά αποτελούν επιταγές που έχει λάβει ο ίδιος από τον για τις οποίες εξάλλου δεν προκύπτει ούτε και ο τελικός οπισθογράφος/αποδέκτης αυτών.

Επειδή, συνεπώς, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ενώ ούτε η επικαλούμενη καλοπιστία του στοιχειοθετείται από τα στοιχεία του φακέλου, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων είναι αβάσιμος.

Επειδή, συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1071/2015, για την έκπτωση των δαπανών που υπολογίστηκαν βάσει των επίμαχων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά ούτε αυτές που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1097/2016 για την έκπτωση του φόρου εισροών των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση: α) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, και β) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

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

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	4.593,34	190.421,69	190.421,69	185.828,35
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	214,08	77.893,02	77.893,02	77.678,94
Προκαταβολή φόρου		997,26	997,26	997,26	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			38.839,47	38.839,47	38.839,47

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		14.488,92	14.488,92	14.488,92
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.211,34	132.218,67	132.218,67	131.007,33

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	278.248,06	278.248,06	278.248,06	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	194.511,84	8.683,84	8.683,84	185.828,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	66.779,52	66.779,52	66.779,52	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	66.779,52	22.180,80	22.180,80	44.598,72
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		44.598,72	44.598,72	44.598,72
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ		22.299,36	22.299,36	22.299,36
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		66.898,08	66.898,08	66.898,08
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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