



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25-06-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2099

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά:

α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και

β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, μετά των από οικείων εκθέσεων ελέγχου για το φορολογικό έτος 2019.

6. Την Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικού έτους 2019**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 157.791,67€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 78.895,84€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 33.572,02€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **270.259,53€**.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 75.991,65€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 37.995,83€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **113.987,48€**.

Σύντομο Ιστορικό

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε αρχικά αφενός η με αριθμό **εντολή** μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2018** και αφετέρου η με αριθμό**εντολή** μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το **φορολογικό έτος 2019**.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν:

1) Το υπ. αριθ. πρωτ: πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ, όπου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία από την εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές, στο σύνολο τους ως εξής:

1. Στο φορολογικό έτος 2017 έλαβε 26 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.655,80 €.

2. Στο φορολογικό έτος 2018 έλαβε 4 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 25.200,00 €.

Η παραπάνω επιχείρηση κρίθηκε ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο των συναλλαγών, με την από έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

2) Τα με αρ. πρωτ. πληροφοριακά δελτία της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, βάσει των οποίων από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις επιχειρήσεις αντίστοιχα, διαπιστώθηκε ότι αυτές εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις παραπάνω επιχειρήσεις, ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα.

3) Το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το οποίο γίνεται συνοπτική αναφορά υπόθεσης κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εμπλεκόμενος στο οποίο είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις προαναφερόμενες

Ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων **έλαβε**:

α) στο φορολογικό έτος 2017, από την είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.655,80€ πλέον ΦΠΑ 28.957,39€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

β) στο φορολογικό έτος 2018, από την τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 25.200,00€ πλέον ΦΠΑ 6.048,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Γ) στο φορολογικό έτος 2019, από την τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 148.000,00€ πλέον ΦΠΑ 35.520,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς και από την ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 45.210,00€ πλέον ΦΠΑ 10.850,40€, το οποίο κρίθηκε επίσης εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι υπ' αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική περίοδο 2017, 2018 και 2019 και οι υπ' αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2017, 2018 και 2019.

Κατά των ανωτέρω πράξεων, ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή (και την υπ' αρ. πρωτ. όμοια προσφυγή του, η οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτη), επί της οποίας εκδόθηκε η υπ αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Με την απόφαση αυτή έγινε εν μέρει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή, επικυρώνοντας αφενός τις Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και ακυρώνοντας αφετέρου τις αντίστοιχες πράξεις Εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Ειδικότερα, κατά την υποβολή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλλε τα τιμολόγια και αποδεικτικά εξόφλησης εκδόσεως της εταιρείας, τα οποία μολοντί είχαν ζητηθεί, δεν είχαν προσκομισθεί στον αρχικώς διενεργηθέντα έλεγχο και η υπόθεση αναπέμφθηκε, με την υπ αριθ. πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για περαιτέρω έλεγχο των νέων στοιχείων. Σε εκτέλεση της υπ' αριθ. Πράξης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εξέτασε τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και αποφάνθηκε με το από σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, ότι τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια, εκδόσεως της, με περιγραφόμενα είδη τους, δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, κρίνοντάς τα εικονικά, χωρίς ωστόσο να παρέχει στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα παροχής εξηγήσεων ως προς τα νέα δεδομένα, με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να στερηθεί του δικαιώματός του να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς αιτιολόγηση των ισχυρισμών του. Έτσι, με την υπ' αρ. απόφαση της Υπηρεσίας μας, η φορολογική αρχή υποχρεώθηκε να ενεργήσει εκ νέου και να εκδώσει νέες πράξεις λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά στοιχεία που είχαν προσκομιστεί το πρώτον με την υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή.

Ύστερα, από τα ανωτέρω, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για το φορολογικό έτος 2019 σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε επανάληψη διαδικασίας, από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis, όλων των έγγραφων στοιχείων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου και κυρίως λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία, η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Επί του ως άνω σημειώματος και τις συνημμένες σε αυτό Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης εικοσαήμερης προθεσμίας και δεν υπέβαλε σχετικό απαντητικό υπόμνημα κι έτσι ακολούθως, εξεδόθησαν οι από Εκθέσεις

Μερικού ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014), φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, μετά των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Σύμφωνα, λοιπόν, με τις διαπιστώσεις του ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αφού ελήφθησαν υπόψη:

α) τα πορίσματα των από και εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου Κρήτης για τις εκδότριες αντίστοιχα στα οποία αναφέρονται ότι οι προαναφερόμενες είναι μεν φορολογικώς υπαρκτές αλλά ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών τους, δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες πωλήσει α' υλών και παροχές υπηρεσιών,

β) το πόρισμα της από έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την εκδότρια στην οποία ομοίως αναφέρεται ότι ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη.

γ) το γεγονός ότι ο προσφεύγων, φέρων το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών και της καλής του πίστης δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έγιναν οι αγορές των α' υλών ή ότι εκτελέστηκαν οι εργασίες,

έκρινε ότι τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2019, είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, δεν αναγνωρίστηκε, στη φορολογία εισοδήματος, η αξία των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, την οποία ο προσφεύγων είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επιπλέον, δεν αναγνωρίστηκε και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά, το σύνολο των δαπανών, καθώς δεν πληρούντο οι προϋποθέσεις του άρθ. 22 περ. γ' του ΚΦΕ, δηλαδή αυτές δεν αποδείχθηκαν από κατάλληλα δικαιολογητικά. Περαιτέρω, κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 Ν.2859/2000 δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές οι βάσει δήλωσης αγορές και φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντα, με αποτέλεσμα οι εισροές και ο φόρος εισροών των δηλώσεων για το υπό κρίση φορολογικό έτος να μηδενιστεί.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αυθαίρετη αιτιολογία, ήτοι χωρίς επαρκείς αποδείξεις και πειστικά επιχειρήματα κρίνονται εικονικά τα επίμαχα τιμολόγια.
2. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
3. Οι προσβαλλόμενες εκκινούν από το εσφαλμένο και αυθαίρετο δεδομένο ότι οι εταιρείες είναι φορολογικά και ουσιαστικά ανύπαρκτες, βασιζόμενες στα πληροφοριακά δελτία της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, τα οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν.
4. Τα τιμολόγια εκδόσεως προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, παρόλο που αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου ότι δύο εξ αυτών δεν προσκομίσθηκαν.
5. Τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας μη συννόμως δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο καθώς αφορούν αληθείς συναλλαγές.
6. Μη συννόμως απορρίφθηκε και δεν συμπεριελήφθη στις δαπάνες της επιχείρησης η μισθολογική δαπάνη φορολογικού έτους 2019.
7. Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή των προστίμων των άρθρων 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία ειδοποίησης και γνωστοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων όπως επίσης παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του, καθώς ουδέποτε έλαβε ειδοποίηση μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος με την προβλεπόμενη διαδρομή (link) όπως αυτή περιγράφεται στην Εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία που αρχικά προβλεπόταν στο άρθρο 28 του πρώην Κ.Φ.Δ. και πλέον στο **άρθρο 33 του ν.5104/2024**, σύμφωνα με το οποίο:

«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, με το με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή

με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, με τις διατάξεις του **Άρθρου 5 του ν. 5104/2024** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5

Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση

1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

[...],

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, στην Α.1076/2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ: 2864/ Β'/21.05.2024) με θέμα " Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση" ορίζεται ότι:

«...Άρθρο 3

Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με

τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α) Εάν αφορούν **φυσικό πρόσωπο** στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και

β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ...

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ειδικά, στην περίπτωση επιτόπιου ελέγχου ...

Άρθρο 4

Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή απόφασης ή ατομικής ειδοποίησης ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5

Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά...

Άρθρο 6

Έναρξη Ισχύος

1. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας πάύει να ισχύει η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1125/16.4.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό

στοιχεία ΠΟΛ.1064/12.4.2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) που αφορούν τη διαδικασία κοινοποίησης των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από το σύστημα των αναρτήσεων του taxisnet:

- το υπ' αριθ. Σ.Δ.Ε. με τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Εισοδήματος και Φ.Π.Α. αναρτήθηκαν στο taxisnet, με αρ. καταχώρισης ενώ εστάλη και ηλεκτρονική ειδοποίηση στις δηλωθείσες από τον φορολογούμενο διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις **17/01/2025**. Τα ανωτέρω, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxisnet, **αναγνώστηκαν αυθημερόν στις 17/01/2025 10:46:18**.
- Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις μετά των σχετικών συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων μερικού ελέγχου αναρτήθηκαν στο taxisnet, με αρ. καταχώρισης ενώ εστάλη και ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις **12/02/2025**. Τα ανωτέρω, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxisnet, **αναγνώστηκαν αυθημερόν στις 12/02/2025 15:46:17**.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή, εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία, νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ και της Α.1076/2024, ενώ η Ε.2162/2020 που επικαλείται ο προσφεύγων αφορά στην έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 & 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ και δεν έχει σχέση με την παρούσα διαδικασία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «εσφαλμένα και αντίθετα με το νόμο, με τις προσβαλλόμενες Πράξεις μου επιβλήθηκαν πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α του Κ.Φ.Δ. (όπως ισχύουν με το ν. 4987/2022) και πρόσθετες εισφορές (εισφορά αλληλεγγύης) και πρέπει αυτά να ακυρωθούν. Ειδικότερα: Στην προκειμένη περίπτωση, λόγω του χρόνου έκδοσης των ανωτέρω τιμολογίων (2019), ακόμη και αν θεωρηθούν εικονικά – κάτι που αρνούμαι κατηγορηματικά, κατά τα ανωτέρω -, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, με τις οποίες καταργήθηκε κάθε μορφή επιβολής κυρώσεων ή προστίμων για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του Ν.5104/2024 (πρώην άρθρων 58 και 58^Α του ν.4987/2022, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«**1.** Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις

παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.».

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. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση Ε.Λ.Π. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, «Κεφάλαιο 11_Σημείωση: «Κατά τον χρόνο λήψης των προαναφερόμενων τιμολογίων δεν προβλέπεται αυτοτελές πρόστιμο. Ως προς την φορολογία εισοδήματος, η καθαρή αξία των τιμολογίων προστέθηκε στα φορολογικά αποτελέσματα του ελεγχόμενου ως λογιστική διαφορά και ως προς την φορολογία ΦΠΑ, αφαιρέθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. από τον φόρο εισροών. Για τις προαναφερόμενες διαφορές συντάχθηκαν ιδιαίτερες εκθέσεις και εκδόθηκαν σχετικές πράξεις διορθωτικών προσδιορισμών».

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς δεν επιβλήθηκε αυτοτελές πρόστιμο για το αδίκημα της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ τα πρόστιμα του άρθρου 54 παρ.1 και 2 του ν.5104/2024 συνιστούν κύρωση εξαιτίας της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ εκ μέρους του προσφεύγοντα.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ορίζονται τα εξής:

«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, με το άρθρο 33 παρ.2 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 33

....2.... 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 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, 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.

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 το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«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, στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«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 την παρ. 4 του άρθρου 79, του Κ.Φ.Δ. 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. [...]».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα

στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ **1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. **4172/2013** ορίζεται ότι:

«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, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,...».

Κατά συνέπεια, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στην υπό εξέταση περίπτωση, έλαβαν χώρα τα εξής:

A. Ως προς τη λήψη εικονικών τιμολογίων

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ.πληροφοριακά δελτία της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ αλλά και το υπ' αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με τις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ, του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής, οι επιχειρήσεις α) β) και γ), δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα.

Ειδικότερα:

Για το φορολογικό έτος 2019

I. Διαπιστώσεις για την εταιρεία

Σύμφωνα με την από έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ η ως άνω εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, κατά τα έτη 2019 και 2020, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«Υστερα από όλα όσα προαναφέραμε προκύπτει ότι η επιχείρηση είναι ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και επαγγελματικά καθ' ότι:

1. Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα **ουδέποτε ανταποκρίθηκε** στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τα ελεγχόμενα έτη **συναλλαγών (χονδρικών πωλήσεων)** έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις **οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ** (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής) **στοιχεία**.

2. Επειδή κατά τον διενεργηθέντα από πλευράς μας μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εδώ ελεγχόμενη διατηρεί μια υποτιθέμενη επαγγελματική εγκατάσταση στη σχετικώς δηλωθείσα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δ/ση επί της οδού, δίχως δε αυτή (η εγκατάσταση) να έχει ουσιαστικά χρησιμοποιηθεί ποτέ, και ούτε θα ήταν ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.

Ειδικότερα κατά τον σχετικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας (βλ. ανωτέρω) και κατόπιν παρατήρησης του καταστήματος (ισόγειο - υπόγειο) διαπίστωσε ότι **δεν υφίστατο η απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να διενεργεί τις φερόμενες συναλλαγές της**, συγκεκριμένα εντοπίστηκε μια πολυώροφη πολυκατοικία, μετά από ερώτηση σε διαφόρους περιοίκους κάνεις δεν γνώριζε για την ύπαρξη

της συγκεκριμένης εταιρείας, επίσης στο κουδούνι ή σε κάποιο σημείο της πολυκατοικίας δεν υπήρχε η επωνυμία η κάποιο λογότυπο της ελεγχόμενης οντότητας (επισυνάπτονται σχετικές φωτογραφίες).

Δηλαδή διατηρεί στην εν λόγω δ/νση μία ανεπαρκή, για τη διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων της, επαγγελματική εγκατάσταση, δεδομένου ότι πρόκειται για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκης/υποκαταστήματος, μη κατέχουσα μεταφορικών μέσων κλπ., και σε κάθε περίπτωση μία επιχείρηση με λειτουργία η οποία δεν ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων,

Περαιτέρω δε, δεν εντοπίστηκε καμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της εδώ ελεγχόμενης, ήτοι δηλαδή τυχόν υποκατάστημα ή αποθήκη, εγκαταστάσεις στις οποίες θα μπορούσε η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να διατηρεί τον τυχόν εξοπλισμό και οι οποίες απαιτούνται για την αποθήκευση του μεγάλου αυτού όγκου εμπορευμάτων, που φέρεται να αγοράζει/προμηθεύεται, καθώς και να πωλεί χονδρικώς.

3. Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

4. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει **ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση** προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών (πωλήσεων) που φέρεται να διενεργεί και **δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις** (δεν προβαίνει στην εξόφληση των οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

5. Επειδή, ως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, **κατά τις χρήσεις 2019 και 2020** (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) δεν εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλομένους της).

6. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να λαμβάνει πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που εξέδωσε προς τις ανωτέρω επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων.

7. Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κατ' επέκταση συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα **κατά τις χρήσεις 2019 και 2020 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα, πρώτες ύλες, οικοδομικά υλικά κτλ ή οτιδήποτε άλλο απαραίτητο προκειμένου να είναι σε θέση να πραγματοποιεί πωλήσεις – εργασίες με δεδομένο ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ για το 2019-2020, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων ενώ αντίθετα φαίνεται να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις.**

8. Επειδή δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

9. Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα **δεν διενεργεί κατά τις κρίνόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος.**

10. Επειδή κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

11. Επειδή, διαπιστώνεται μεγάλη απόκλιση μεταξύ των φερόμενων πωλήσεων σε σχέση με τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί προς εξόφληση αυτών των συναλλαγών (πωλήσεων). Η ανωτέρω διαπίστωση ενισχύει τις ενδείξεις περί εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς δεν συνηθίζεται στην επιχειρηματική πρακτική να διενεργούνται τέτοιου ύψους χονδρικές πωλήσεις και η εξόφληση αυτών να μην πραγματοποιείται μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς.

12. Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε η εμπλοκή/ανάμειξη στις τραπεζικές αναλήψεις – μεταφορά εμβασμάτων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος προς τρίτων εταιρειών οι οποίες (εταιρείες) που λάμβαναν τα χρήματα είχαν σχεδόν όλες κοινή έδρα ενώ σε όλες συμμετείχε σαν μέλος ή διαχειριστής ο κύριος με ΑΦΜ:.....

13. Επειδή δεν καταφέραμε να εντοπίσουμε κάποιο εκπρόσωπο της εταιρείας, Το φυσικό πρόσωπο ο οποίος είναι μέλος της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι σήμερα, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail:και ότι έχει αποβιώσει από 01/01/2020.

Το φυσικό πρόσωπο ο οποίος ήταν μέλος και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι 03/09/2020, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail:και ότι έχει αποβιώσει από 03/09/2020.

14. Επειδή δεν αποθηκεύτηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα τουλάχιστον για τα έτη 2019-2020.

15. Επειδή, όπως αναφέρεται και παραπάνω, ότι δεν έχει στην κατοχή του επαγγελματικό αυτοκίνητο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, ούτε μηχανήμα έργων τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών.

16. Επειδή, εμφανίζεται να συμπεριλαμβάνει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής) υλικά και εμπορεύματα τα οποία η ίδια ουδέποτε είχε αγοράσει.

17. Επειδή, για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν προκύπτει δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ούτε δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις Φ.Μ.Υ., συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών κ.λ.π.. Από την άλλη οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα αφού έχουν δηλωθεί φορολογητέες εισροές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις του.

18. Επειδή, δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική του υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ:

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

Από τα κατασχεθέντα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και από όσα τέθηκαν υπ' όψη του κατά την διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό, την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν διογκωμένα έξοδα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα τα οποία, είτε δεν είχαν τη δυνατότητα να εκδώσουν δικά τους φορολογικά στοιχεία είτε αρνήθηκαν την έκδοση αυτών με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α..

Επομένως δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας

φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω ο έλεγχος καταλήγει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, είναι εικονικά για τα αγαθά ή υπηρεσίες που αναγράφουν.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καταλογίστηκαν στην εταιρεία οι σχετικές παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.»

II. Διαπιστώσεις για την εταιρεία

Σύμφωνα με την από έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ η ως άνω εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, κατά το έτος 2019, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«Υστερα από όλα όσα προαναφέραμε προκύπτει ότι η επιχείρηση είναι ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και επαγγελματικά καθ' ότι :

1. Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τ ελεγχόμενο έτος συναλλαγών (χονδρικών πωλήσεων) έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής) στοιχεία.

2. Επειδή κατά τον διενεργηθέντα από πλευράς μας μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εδώ ελεγχόμενη διατηρεί μια υποτιθέμενη επαγγελματική εγκατάσταση στη σχετικώς δηλωθείσα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δ/νση επί της οδού δίχως δε αυτή (η εγκατάσταση) να έχει ουσιαστικά χρησιμοποιηθεί το φορολογικό έτος 2019, και ούτε θα ήταν ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.

Ειδικότερα, κατά τον σχετικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας την 01.03.2022 ημέρα Τρίτη και ώρα 10:30 π.μ. στη διεύθυνση, η οποία μεταξύ άλλων αποτελούσε και έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας η οποία διεύθυνση είναι και η έδρα του λογιστικού γραφείου του κ., ο οποίος ήταν και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας για το διάστημα 27/03/2017-23/04/2019.

3. Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε το απαιτούμενο προσωπικό.

4. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών (πωλήσεων) που φέρεται να διενεργεί και δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (δεν προβαίνει στην εξόφληση των οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

5. Επειδή, ως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω, κατά τη χρήση 2019 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων μεγάλης αξίας από την ανύπαρκτη φορολογικά ελεγχόμενη επίσης επιχείρηση (καθότι στη σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών φέρεται να προμηθεύεται με αγαθά/εμπορεύματα αξίας 1.154.335,55 € από τα συνολικά 1.185.774,74 € !!!).

6. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να πραγματοποιεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που φέρεται να έλαβε προς τις ανωτέρω επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων, συγκεκριμένα βάσει της ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΠ με ID ΑΝΑΦΟΡΑΣ:..... για την ανύπαρκτη φορολογικά, μετά από άρση του τραπεζικού της απορρήτου διαπιστώσαμε ότι έχουν κατατεθεί 48.000,00€ από την εταιρεία με την αιτιολογία ποσά που έχουν μεγάλη διαφορά σε σχέση με τις ανωτέρω υποτιθέμενες αγορές συνολικής αξίας 1.431.376,08€.

7. Επειδή δεν πραγματοποίησε τις απαιτούμενες εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

8. Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος.

9. Επειδή κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

10. Επειδή δεν καταφέραμε να εντοπίσουμε κάποιο εκπρόσωπο της εταιρείας, Το φυσικό πρόσωπο ο οποίος είναι μέλος της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι σήμερα, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail:και ότι έχει αποβιώσει από 01/01/2020.

Το φυσικό πρόσωπο ο οποίος ήταν μέλος και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι 03/09/2020, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail:και ότι έχει αποβιώσει από 03/09/2020.

11. Επειδή δεν αποθηκεύτηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα τουλάχιστον για το έτος 2019.

12. Επειδή, όπως αναφέρεται και παραπάνω, ότι δεν έχει στην κατοχή του επαγγελματικό αυτοκίνητο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων.

13. Επειδή, εμφανίζεται να συμπεριλαμβάνει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής) υλικά και εμπορεύματα τα οποία η ίδια ουδέποτε είχε αγοράσει αφού ο βασικός της προμηθευτής είναι ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και έχει κριθεί ήδη εικονική επιχείρηση με την έκθεση με ID ΑΝΑΦΟΡΑΣ

14. Επειδή, για την ελεγχόμενη χρήση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν προκύπτει δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ούτε δηλώσεις Φ.Μ.Υ. ενώ υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ.

17. Επειδή, δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική της υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ :

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

Από τα κατασχεθέντα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και από όσα τέθηκαν υπ' όψη του κατά την διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό, την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν διογκωμένα έξοδα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα τα οποία, είτε δεν είχαν τη δυνατότητα να εκδώσουν δικά τους φορολογικά στοιχεία είτε αρνήθηκαν την έκδοση αυτών με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α..

Επομένως δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για την ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα

σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω ο έλεγχος καταλήγει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε - εξέδωσε, είναι εικονικά για τα αγαθά ή υπηρεσίες που αναγράφουν.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καταλογίστηκαν στην εταιρεία οι σχετικές παραβάσεις για λήψη και για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.»

III. Διαπιστώσεις για την εταιρεία

Σύμφωνα με την από έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η ως άνω εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, κατά το έτος 2019, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«6. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για την ελεγχόμενη οντότητα ο έλεγχος καταλήγει στα εξής:

-Είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.

-Την έλλειψη φυσικού τόπου άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας της, καθώς και την συνεχή και συχνή εναλλαγή διεύθυνσης κατοικίας του Διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας και , μεταβολές για τις οποίες δεν έχει υποβάλει όπως υποχρεούται δήλωση μεταβολών στη Φορολογική Διοίκηση και δεν συνάδουν με φυσιολογική επιχειρηματική πρακτική.

-Κύριοι προμηθευτές της ελεγχόμενης οντότητας, από τους οποίους φέρετε ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία είναι οι οντότητες:

....., από την οποία φέρετε ότι έλαβε το Φορολογικό Έτος 2018 χίλια οκτακόσια πενήντα (1.850) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 6.898.415,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.655.619,60 €, ήτοι συνολικής αξίας 8.554.034,60 € & το Φορολογικό Έτος 2019 δύο χιλιάδες τετρακόσια ογδόντα πέντε (2.485) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 15.036.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.608.736,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 18.645.136,00 € &

....., από την οποία φέρετε ότι έλαβε το Φορολογικό Έτος 2019 πεντακόσια εβδομήντα (570) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 2.165.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 519.696,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 2.685.096,00 €.

Από τους ανωτέρω προμηθευτές της φέρετε ότι έλαβε συνολικά το Φορολογικό Έτος 2019 τρεις χιλιάδες πενήντα πέντε (3.055) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 17.201.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.218.432,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 21.330.232,00 €.

Οι οντότητες έχουν ελεγχθεί από την Υπηρεσία μας και διαπιστώθηκε πως είναι εκδότριες εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019.

-Η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται εξαιτίας της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ώστε να παραπλανούνται οι φορολογικές αρχές και να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας τους, οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

-Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που τα επιβαρύνει, τα οποία αποδίδουν μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που τα λαμβάνει.

-Έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες, τα οποία συμψηφίστηκαν με εικονικές εκροές (πωλήσεις), έχοντας ως αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται σε αυτά τα ανύπαρκτα έξοδα, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

-Η ωφέλεια αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων από τον λήπτη τους, όσο και με την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

-Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους εκδότες και λήπτες οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ.).

Ειδικά για τους λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποκόμιση οικονομικής ωφέλειας συνίσταται στην έκπτωση από τον Φ.Π.Α. των εκροών τους (πωλήσεων), αντίστοιχης αξίας με τις εισροές (εικονικά φορολογικά στοιχεία) και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

Επίσης συνίσταται στην καταβολή μειωμένου Φόρου Εισοδήματος, διότι αυξάνουν κατά την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων τις δαπάνες τους.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα, δεν απέδωσε Φόρο Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κι άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες αυτών, έτυχαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες και λήπτρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

7. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

Τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Α.Π.), του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και της ΠΟΛ 1252/2015 όπως ισχύουν.

Τα ανωτέρω αναλυτικώς εκτεθέντα.

Τις εκθέσεις ελέγχου των υπάλληλων της Υπηρεσίας μας, α) & β) από τις οποίες προέκυψε για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019, πως οι οντότητες είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό των συναλλαγών τους.

Ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Το γεγονός ότι παρά τις αλληπάλληλες προσπάθειες του ελέγχου για την ανεύρεση της ελεγχόμενης οντότητας, οι οποίες απέβησαν όλες άκαρπες, μέσω της μετάβασης μας είτε στις διευθύνσεις της δηλωθείσας έδρας της ελεγχόμενης οντότητας, είτε στις δηλωθείσες στο πληροφοριακό σύστημα της Υπηρεσίας μας διευθύνσεις κατοικίας του Διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας και σύμφωνα με τα αντίγραφα των υποβληθέντων δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Δεν έχει υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020.

Έχει υποβάλει ανακριβής περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες.

Δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κι αγορές από τρίτες χώρες, για το ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 & 2020 αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου.

Το γεγονός ότι το σύνολο του προσωπικού της ελεγχόμενης οντότητας προσλήφθηκε με την ειδικότητα του ειδικότητα που δεν συνάδει με καμία εκ των δηλωθέντων δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης οντότητας, κύρια και λοιπές δραστηριότητες, ως αυτές δηλώθηκαν στο Μητρώο της Υπηρεσίας μας και για το φορολογικό έτος 2018, δηλώνει μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού πέντε (5) άτομα με συνολικές ετήσιες αμοιβές (μισθοί & ασφαλιστικές εισφορές) ποσού 12.484,61 €, ενώ δηλώνει έσοδα από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών ποσού 6.871.778,62 € & για το φορολογικό έτος 2019, δηλώνει μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού οκτώ (8) άτομα για τα οποία δεν κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές ποσού 112.388,91 €, ενώ δηλώνει έσοδα από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών ποσού 17.819.898,93 €.

Καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε & εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών τους».

Επειδή, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές απέδειξαν ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του κατά το φορολογικό έτος 2019 τα κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

Προμηθευτής:	πλήθος	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
.....	4	153.218,78 €	36.772,51 €	189.991,29 €
.....	1	45.210,00 €	10.850,40 €	56.060,40 €
.....	7	65.690,00 €	15.765,60 €	81.455,60 €
Σύνολα φορολογικού έτους 2017	75	264.118,78€	63.388,51 €	327.507.29 €

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλα τα ανωτέρω τιμολόγια είναι απολύτως νόμιμα και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, προσκομίζοντας προς επίρρωση των ισχυρισμών του δικαιολογητικά ως αναλυτικά αναφέρονται παρακάτω:

- Τέσσερα (4) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας
- Ένα (1) τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας
- Επτά (7) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας
- Εκτυπώσεις τραπεζικών συναλλαγών των Τραπεζών, για καταθέσεις-μεταφορές εκ μέρους του στον λογαριασμό της εταιρείας
- Εκτυπώσεις τραπεζικών συναλλαγών με συνημμένες αποδείξεις είσπραξης, από την εισπράξασα εταιρεία, με τις οποίες κατέβαλε τα εκ μέρους του οφειλόμενα στην εταιρεία
- Πέντε (5) προσκλήσεις της εταιρείας προς τον ίδιο προκειμένου να εκδώσει τιμολόγια για να εισπράξει την αμοιβή του με αντίστοιχες πιστοποιήσεις του εκ μέρους εκτελεσμένου μέρους του έργου
- Την με αρ. πρωτ. ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η. για τη διακοπή της λειτουργίας της εταιρείας
- Την με αρ. πρωτ. ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η. για τη διακοπή της λειτουργίας της εταιρείας
- Αντίγραφο της από (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου Κοινοπραξίας «..... με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο
- Αντίγραφο της από (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου εταιρείας με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο κεντρικό κτίριο του
- Αντίγραφο της από (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου Κοινοπραξίας με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο
- Αντίγραφο της από (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου εταιρείας με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο κεντρικό κτίριο του
- Αντίγραφο του από ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ του ιδίου και της εταιρείας

Επειδή, σύμφωνα με τα από ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας με ημερομηνία έναρξης 20/06/2017 και 03/04/2019 αντίστοιχα, ο προσφεύγων ορίστηκε

υπεργολάβος και η εταιρεία εργοδότης για την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών στο Αντίστοιχα με τα από ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας με ημερομηνία έναρξης 27/04/2018 και 20/12/2019 αντίστοιχα, ο προσφεύγων ορίστηκε υπεργολάβος και η εταιρεία εργοδότης για την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών στο κεντρικό κτίριο του Στα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά αναφέρεται ρητά ότι: «Απαγορεύεται στον Υπεργολάβο, με ποινή άμεσης έκπτωσης, να εκχωρήσει άμεσα ή έμμεσα, μερικά ή ολικά την εργασία που ανέλαβε, σε άλλο πρόσωπο ή Εταιρεία. Απαγορεύεται επίσης στον Υπεργολάβο να εκχωρήσει οποιοδήποτε δικαίωμά του που πηγάζει από την παρούσα σύμβαση, συμπεριλαμβανομένου του εργολαβικού ανταλλάγματος, ή να ενεχυριάσει αυτό προς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο φυσικό ή νομικό, ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, χωρίς την προηγούμενη ρητή έγγραφη συναίνεση του Εργοδότη. Οποιαδήποτε εκχώρηση ή ενεχυρίαση, κατά παράβαση της προαναφερόμενης απαγόρευσης, είναι απολύτως άκυρη και ουδεμία υποχρέωση ή δέσμευση συνεπάγεται για τον Εργοδότη.»

Επειδή, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει η εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών στο πλην όμως (σύμφωνα και με τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου) οι συγκεκριμένοι εκδότες των φορολογικών στοιχείων είναι αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις εργασίες που περιγράφονται σε αυτά. Συνεπώς τα στοιχεία εκδόθηκαν από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Περαιτέρω, ο προσφεύγων λειπούργησε κακόπιστα, διότι κατά την πάγια νομολογία, δε νοείται η καλή πίστη του λήπτη φορολογικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (αποφάσεις ΣτΕ 506/2012, 1184, 1126/2010). Γεγονός που δε συνέβη καθώς δεν προσκόμισε συμβάσεις με τις εκδότριες επιχειρήσεις, επιμετρήσεις των εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης, καθώς και λοιπές μελέτες που προβλέπουν την χρήση των αγορασθέντων υλικών. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από το γεγονός ότι δεν υπήρξε πλήρης εξόφληση με τραπεζικό μέσο. Συγκεκριμένα για τις συναλλαγές α) με την εταιρεία επί συνόλου 183.520,00€ εξοφλήθηκε, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία, με τραπεζικό μέσο το ποσό των 73.740,00€, β) για τις συναλλαγές με την εταιρεία επί συνόλου 81.455,60€ εξοφλήθηκε, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία, με τραπεζικό μέσο το ποσό των 68.551,80€ ενώ γ) για τις συναλλαγές με την εταιρεία δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό εξόφλησης.

Επειδή, οι εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν κατά τα υπό κρίση έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τις εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι οι εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, για τους λόγους που αναλυτικά καταγράφηκαν ανωτέρω, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν

μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επιχειρεί, αντιστροφή του βάρους απόδειξης, που φέρει ο ίδιος, υπό την ιδιότητά του, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από πρόσωπα συναλλακτικώς ανύπαρκτα, υποστηρίζοντας ότι δεν του γνωστοποιήθηκαν τα Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, χωρίς να επικαλείται την υποβολή αιτήσεως για χορήγησή τους, στην οποία η αρμόδια φορολογική υπηρεσία δεν ανταποκρίθηκε ή απάντησε αρνητικά. Επίσης, ο προσφεύγων επιχειρεί αλυσιτελώς να προσβάλλει και το κύρος του διενεργηθέντος από την ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου ελέγχου, ως προς τις εκδόμενες επιχειρήσεις επειδή δεν αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου και επειδή δεν ελήφθη υπόψιν το γεγονός ότι οι δύο ανωτέρω εκδόμενες εταιρείες είχαν ήδη διακόψει τις εργασίες τους στις 27.12.2019 και στις 30.3.2020 αντίστοιχα. Ωστόσο, στις εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου ρητά αναφέρεται ότι ο έλεγχος στις ανωτέρω εταιρείες διενεργήθηκε στις 1.3.2022, ενώ ελήφθησαν υπόψιν και οι δηλωθείσες στη φορολογική αρχή μεταβολές στα στοιχεία του μητρώου αυτών. Άλλωστε, το συμπέρασμα περί συναλλακτικής ανυπαρξίας των ανωτέρω εκδοτριών εταιρειών δεν συνάγεται μόνο από τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ κατά την επίσκεψή του στη δηλωθείσα έδρα αυτών, αλλά προκύπτει από διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εταιρειών αυτών.

Ως προς τις δαπάνες μισθοδοσίας

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως δεν συμπεριελήφθη στις δαπάνες της επιχείρησής του ολόκληρη η μισθολογική δαπάνη του φορολογικού έτους 2019, παρά μόνο η δαπάνη των ασφαλιστικών εισφορών, προσκομίζοντας διαφάνεια περιέχουσα καταστάσεις εργαζομένων του, συμβάσεις με αυτούς, αποδείξεις εξόφλησης των μισθών και επιδομάτων τους καθώς και, ενδεικτικά, κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού στην όπου σημειώνονται καταβολές στους εργαζομένους του με αιτιολογίες «δώρο Χριστού», «εξοφλ. Οκτωβ. 2019», επίδομα αδείας 2019», «εκαθ. Νοεμ. 2019» κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με την με ID εισερχ. Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

«Σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 Ν. 4172/2013, όπως προαναφέρθηκε, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, δεν εκπίπτουν, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος της υπηρεσίας μας, όσον αφορά το μισθοδοτικό κόστος, απεδέχθη προς έκπτωση ως δαπάνη μόνο το σκέλος που αφορά την εξόφληση των ασφαλιστικών εισφορών, ενώ δεδομένης της μη προσκόμισης εκ μέρους του προσφεύγοντος, στοιχείων εξόφλησης των μισθοδοτούμενων με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες μισθοδοσίας. Περαιτέρω, αναφορικά με τις προσκομισθείσες «εξοφλητικές αποδείξεις μισθοδοσίας», σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας μας, «δεν φέρουν την υπογραφή των εργαζομένων και αφετέρου, τα προσκομιζόμενα αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών, αναγράφουν αόριστες αιτιολογίες που δεν δύνανται να αποτελέσουν ισχυρό αποδεικτικό ταυτοποίησης καταβολών σε συγκεκριμένα πρόσωπα/εργαζομένους, π.χ. «έναντι..., δώρο Χριστουγέννων..., επίδομα αδείας...».

Επειδή, ο προσφεύγων, πλην της εξόφλησης των ασφαλιστικών εισφορών, δεν προσκόμισε τα λοιπά φορολογικά στοιχεία εξόδων/δαπανών, μη παρέχοντας έτσι στον έλεγχο τη δυνατότητα να του αναγνωριστούν δαπάνες κατά τον προσδιορισμό των κερδών από την επιχειρηματική του

δραστηριότητα καθώς κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 22 περ. γ. του ΚΦΕ, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών εφόσον αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, κρίνεται ότι, ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2019, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των:

α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής και

β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2019

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	157.791,67 €	157.791,67 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	78.895,84 €	78.895,84 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	33.572,02 €	33.572,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	270.259,53 €	270.259,53 €

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2019

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	75.991,65 €	75.991,65 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	37.995,83 €	37.995,83 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	113.987,48 €	113.987,48 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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