



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1351

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Τους με αριθμό πρωτ.«Πρόσθετους λόγους ενδικοφανούς προσφυγής».

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- Με την υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 42.288,39 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 21.144,20 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.673,84 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 71.106,43 €.
- Με την υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου 26.985,43 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. 13.492,72 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 40.478,15 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η αρχική εντολή ελέγχου με αριθμό της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, εκδόθηκε για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογικού έτους 2016, της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2021.

Η με αριθμό εντολή ελέγχου της ως άνω Δ.Ο.Υ. περιλαμβάνει επιπλέον των ανωτέρω, 1^η παράταση έως 30/06/2022 και 2^η παράταση έως 31/12/2022.

Απία του ανωτέρω ελέγχου αποτέλεσε η διαπίστωση ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης φορολογικών στοιχείων έκδοσης του, ο οποίος έχει κριθεί από τη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων τη χρήση 2016.

Ο εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει διαπιστωθεί ότι:

1. Δεν διέθετε κατάλληλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις.

Στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για την χρήση 2016, είχε δηλώσει μία μόνο επαγγελματική εγκατάσταση στην οδό, στην οποία δεν βρέθηκε να υπάρχει ούτε μάντρα υλικών, ούτε κάποιο γραφείο για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, κατά τον επιτόπιο έλεγχο δεν βρέθηκε η σχετική εγκατάσταση παρά μόνο μία πινακίδα σε όροφο κτιρίου στην συμβολή των οδών

Ο ελεγχόμενος υπέδειξε δύο τοποθεσίες ως λατομικούς χώρους στη θέσηκαι στη θέση «..... τις οποίες δεν έχει δηλώσει ποτέ στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις.

Στη θέση κατά τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε μια περιοχή (πλαγιά) στην οποία υπήρχε αγροτικός δρόμος και στα πρανή απόθεση υλικών από την διάνοιξη – λατόμηση η οποία δεν έχει δηλωθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση. Δεν προσκομίσθηκε μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλος ιδιοκτησίας. Δεν προσκομίσθηκε άδεια χρήσης ή τεχνική μελέτη παραγωγικότητας.

Στη θέση κατά τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε η ύπαρξη λατομείου και εγκαταστάσεων επεξεργασίας πετρωμάτων η οποία δεν έχει δηλωθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση. Δεν προσκομίσθηκε μισθωτήριο συμβόλαιο ή τίτλος ιδιοκτησίας. Κατά την ελεγχόμενη χρήση 2016 οι δορυφορικές φωτογραφίες δείχνουν εκμετάλλευση μικρής έκτασης και ανυπαρξία εγκαταστάσεων επεξεργασίας πετρωμάτων.

2. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα μεταφορικών μέσων ή μεταφορά μέσω τρίτων.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την χρήση 2016 δεν προκύπτει να έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα. Στις φαίνεται να απέκτησε το υπ' αριθμό Φορτηγό Ανατρεπόμενο μάρκας Mercedes με μικτό βάρος 32.000.

3. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού.

Σύμφωνα με το μητρώο παγίων που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση προκύπτει ότι:

Στις αγόρασε ένα μεταχειρισμένο οδοποιητικό μηχάνημα εκσκαφέα μάρκας με αριθμό πλαισίου και τύπο κινητήρα, με αριθμό κυκλοφορίας, αξία κτήσης 27.000 € πλέον Φ.Π.Α., το οποίο σύμφωνα με τα λεγόμενα του δεν έχει εξοφληθεί έως και σήμερα και η κυριότητα του παραμένει στην πωλήτρια εταιρεία

> Στις 08-12-2017 αγόρασε ένα φορτηγό ανοιχτό ανατρεπόμενο μεταχειρισμένο μάρκας με αξία κτήσης 55.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ, το οποίο σύμφωνα με τα λεγόμενα του δεν έχει εξοφληθεί έως και σήμερα και η κυριότητα του παραμένει στην πωλήτρια εταιρεία

> Ο ελεγχόμενος προσκόμισε στον έλεγχο τα τιμολόγια αγοράς των παραπάνω και συγκεκριμένα το υπ' αριθμό τιμολόγιο για το οδοποιητικό μηχάνημα και το υπ' αριθμό για το φορτηγό ανατρεπόμενο. Από την διασταύρωση των καταστάσεων πελατών - προμηθευτών χρήσης 2017 προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος έχει συμπεριλάβει τα παραπάνω τιμολόγια στην συγκεντρωτική των εξόδων του, ενώ η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση έχει συμπεριλάβει στη συγκεντρωτική των εσόδων το ποσό των 55.000 ευρώ που αφορά το υπ' αριθμό τιμολόγιο για την πώληση του φορτηγού ανατρεπόμενου. Η πώληση του οδοποιητικού μηχανήματος ύψους 27.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ δεν φαίνεται να έχει δηλωθεί από την πωλήτρια εταιρεία στις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών χρήσης 2017.

Σύμφωνα με το υπ' αριθμό έγγραφο - απάντηση της Δ/νσης τεχνικών έργων, η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε δύο (2) εν ενεργεία μηχανήματα έργου:

A) Το με ημερομηνία χορήγησης 1ης άδειας στις και το οποίο απέκτησε ο κ.στις για το οποίο δεν διατίθεται αρ. πλαισίου λόγω απαλλαγής τελών χρήσης από το 2007 και μετά σύμφωνα με τον Ν. 3481/2006.

B) Το με ημερομηνία χορήγησης 1ης άδειας στις και το οποίο απέκτησε ο κ. αφορά έναν Εκσκαφέα ερπυστριοφόρο με αριθμό πλαισίου το οποίο επίσης είχε απαλλαγή τελών χρήσης από το 2007 και μετά σύμφωνα με τον Ν. 3481/2006.

4. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.

Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ. έγγραφο ζήτησε από τον ΕΦΚΑ πληροφορίες σχετικά με τον αν η ελεγχόμενη οντότητα έχει ασφαλίσει προσωπικό, τα ονόματα των ασφαλισμένων, το είδος της εργασίας για το οποίο ασφαλίστηκαν και το χρονικό διάστημα ασφάλισης. Επιπλέον ζητήθηκαν πληροφορίες σχετικά με το αν ο ίδιος ο ελεγχόμενος έχει ασφαλιστεί σε οικονομοτεχνικά έργα, τα ονόματα των εργοδοτών του, το είδος της εργασίας

για την οποία ασφαλίστηκε, καθώς και το χρονικό διάστημα ασφάλισης. Σε απάντηση του προαναφερθέντος εγγράφου το Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών Ηρακλείου Κρήτης με το με αρ. πρωτ..... εισερχόμενο έγγραφο μας γνωστοποίησε ότι δεν έχει απογραφεί εργοδότης με Α.Φ.Μ.

5. Πληρωμή από πελάτες

Για ενιαίες εργασίες ή ενιαία παροχή υπηρεσιών η ελεγχόμενη εξέδιδε φορολογικά παραστατικά κάνοντας κατάτμηση της αξίας αυτών σε αξία μικρότερη των 500,00 ευρώ, ώστε η εξόφληση να μην περνά από το τραπεζικό σύστημα.

Ο έλεγχος κατέσχεσε με την με αριθμό έκθεση κατάσχεσης εκατόν εξήντα δύο (162) φορολογικά στοιχεία έκδοσης του προς τον προσφεύγοντα, με ημερομηνία έκδοσης από 02/08/2016 έως 19/12/2016. Όλα τα παραστατικά έχουν καθαρή αξία 475,00 € ή 495,00 € και πολλά από αυτά έχουν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία. Κάθε φορολογικό στοιχείο (Τ.Δ.Α.) αφορά την πώληση δέκα (10) κυβικών πέτρας και όλα έχουν προορισμό την έδρα του προσφεύγοντος.

Το ίδιο διάστημα ο προσφεύγων έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων προς πελάτες του, ως κάτωθι:

- α) Τ.Π.Υ. με αρ. καθαρής αξίας 20.00,00 € με αιτιολογία “μπετά”.
- β) Τ.Π.Υ. με αρ. καθαρής αξίας 32.200,00 € με αιτιολογία “μπετά”, και
- γ) Τ.Π.Υ. με αρ. καθαρής αξίας 221.760,22€ με αιτιολογία οικοδομικές εργασίες – πετρόκτιστα. Σύμφωνα με την σχετική σύμβαση έργου που έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με Α/Α, με εργοδότη την επιχείρηση, η προμήθεια των πάσης φύσεως υλικών που απαιτούνται για τις παραπάνω εργασίες θα γίνεται αποκλειστικά και μόνο από την ΕΡΓΟΔΟΤΡΙΑ με δικές της δαπάνες. (Οι εργασίες έγιναν

Από τα ανωτέρω, ο έλεγχος συμπέρανε ότι ο προσφεύγων προμηθεύτηκε χίλια εξακόσια (1600) κυβικά πέτρα περίπου από τον Αύγουστο 2016 έως και Δεκέμβριο 2016 χωρίς να τις χρησιμοποιήσει σε κανένα έργο αλλά μόνο για αποθήκευση.

Η μεταφορά των παραπάνω ποσοτήτων πέτρας έγινε χωρίς ο εκδότης να έχει στην κατοχή του κατάλληλο μεταφορικό μέσο τη χρήση 2016 και με μεγάλη συχνότητα μεταφορών καθημερινά (μέγιστη συχνότητα την 29/11/2016 με 17 φορτία πέτρας).

Κατόπιν όλων των παραπάνω συμπερασμάτων ο έλεγχος έκρινε όλα τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης του, καθαρής αξίας 79.590,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19.101,60 €, ως εικονικά.

Αναφορικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας, ο προσφεύγων δήλωσε συνολική δαπάνη για το έτος 2016, αξίας 97.843,70 €. Δεν υπέβαλε βεβαιώσεις αποδοχών για τη χρήση 2016 αλλά ως δικαιολογητικό προσκόμισε καταστάσεις από τις Α.Π.Δ. που έχουν υποβάλει οι πελάτες του, ως κύριοι των έργων.

Στα συμφωνητικά με του πελάτες του που προσκόμισε στον έλεγχο αναφέρεται ότι οι ασφαλιστικές εισφορές βαρύνουν την εργοδότηα:

- 1), αποδοχές 59.623,12 €.
- 2), αποδοχές 10.732,25 €.
- 3), αποδοχές 7.500,00 €.

Συνολικές αποδοχές: 77.855,35 €

Ο έλεγχος καταλόγισε την διαφορά με την δηλωθείσα δαπάνη μισθοδοσίας, ήτοι 19.988,35 € (97.843,70 - 77.855,35) ως λογιστική διαφορά.

Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2016	
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	79.590,00
Διαφορά δαπανών μισθοδοσίας	19.988,35
Σύνολο	99.578,35

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε συνολική λογιστική διαφορά φορολογικού έτους 2016 ύψους 99.578,35€ και προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	374.428,22	374.428,22	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	352.640,12	352.640,12	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	21.788,10	21.788,10	0,00
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00	99.578,35	99.578,35
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	21.788,10	121.366,46	99.578,35

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

1. Κακή εκτίμηση των αποδείξεων δαπανών για τις αμοιβές προσωπικού – Μη ενημέρωση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης.
2. Στέρηση του δικαιώματος περί πλήρους γνώσης της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Αναιτιολόγητα η φορολογική αρχή απέρριψε τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της χρήσης 2015.
4. Εσφαλμένη η διαπίστωση περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
5. Εσφαλμένη και ανεπαρκής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου, στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.
6. Μη επίδοση της παράτασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου.
7. Αναρμοδιότητα των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προσωρινών και οριστικών πράξεων κατά παράβαση του νόμου.

Ο προσφεύγων με τους με αριθμό πρωτ.«Πρόσθετους λόγους ενδικοφανούς προσφυγής» ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, συμπληρώνει τα αναφερόμενα με τον ήδη προβαλλόμενο 7^ο λόγο επί ενδικοφανούς προσφυγής και προσθέτει τον εξής:

8. Η έκδοση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και του σημειώματος διαπιστώσεων για τον προσφεύγοντα προηγήθηκε της έκδοσης του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού για τον εκδότη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο – Κακή εκτίμηση των αποδείξεων δαπανών για τις αμοιβές προσωπικού – Μη ενημέρωση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4172/2013:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013:

«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,

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

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πραγματική δαπάνη μισθοδοσίας της ατομικής του επιχείρησης για το έτος 2016 είναι περίπου 150.000 € παρά το γεγονός ότι ο ίδιος δήλωσε στον κωδικό 526 (αμοιβές και έξοδα τρίτων) της Κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) δαπάνη ύψους 97.843,70 €. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει πλήθος εγγράφων (αντίγραφα ηλεκτρονικής υποβολής Α.Π.Δ. των συνεργατών του βάσει συμφωνητικών, υπεύθυνες δηλώσεις εργαζομένων, ατομικές συμβάσεις εργασίας κ.λπ.)

Επειδή, στα συμφωνητικά με του πελάτες του τα οποία προσκομίζει ο προσφεύγων αναφέρεται ότι οι ασφαλιστικές εισφορές βαρύνουν την εργοδότη.

Με βάση τα ανωτέρω έγγραφα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι:

1) για την οντότητα, οι αποδοχές ανέρχονται στο ποσό των 59.623, 12€,

2) για την οντότητα οι αποδοχές ανέρχονται στο ποσό των 10.732,25€ και

3) για την οντότητα, οι αποδοχές ανέρχονται στο ποσό των 7.500,00€.

Συνολικά, αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη για αμοιβές προσωπικού ύψους 77.855,35€.

Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος, κατόπιν εκτίμησης των νέων στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων με τις απόψεις του, και συγκεκριμένα ατομικών συμβάσεων εργαζομένων, υπεύθυνων δηλώσεων, Α.Π.Δ. κ.λπ., αναγνώρισε και το μισθοδοτικό κόστος των 7.500,00€ των έργων που εκτέλεσε ο προσφεύγων στη με πελάτη τον(τιμολόγιο αρ.....).

Επειδή, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και εκτίμησε προσηκόντως τα αποδεικτικά έγγραφα που προσκόμισε ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην 2^η πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων δεν επισυνάφθηκε η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, προκαλώντας του βλάβη.

Επειδή, η αρχική με αριθμό πρωτ..... Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προς τον προσφεύγοντα, για διάθεση των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης, φορολογικού έτους 2016, επιδόθηκε στον ίδιο στις 12/02/2020 μαζί με την Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε αυτήν, του κοινοποιήθηκε η με αριθμό πρωτ. 2^η πρόσκληση.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο προσφεύγων έλαβε γνώση σύννομα της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, φορολογικού έτους 2016, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και παρ. 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 3987 του ν.4512/2018, ο σχετικός ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο - Στέρηση του δικαιώματος περί πλήρους γνώσης της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρο 28, του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν.4987/2022:

«1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα:

α) άλλους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης, μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και δικηγόρους του Δημοσίου στο πλαίσιο εκτέλεσης των καθηκόντων τους,

β) διωκτικές αρχές στο πλαίσιο διερεύνησης ή δίωξης αδικημάτων,

- γ) δικαστικές αρχές στο πλαίσιο εκδίκασης οποιασδήποτε ποινικής ή φορολογικής υπόθεσης ή αστικής υπόθεσης με διάδικο το Δημόσιο ή Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης,
- δ) φορολογικές αρχές της αλλοδαπής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διεθνείς συμβάσεις, το ν. 4170/2013 στον οποίο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, τα άρθρα 295-319 του ν. 4072/2012 (Α'86) με τα οποία ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, καθώς και τη νομοθεσία για τη δικαστική συνδρομή,
- ε) υπηρεσίες των φορέων Γενικής Κυβέρνησης, εφόσον κρίνεται αναγκαίο από τη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να προσδιοριστούν οι υποχρεώσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, των φορολογουμένων προς αυτούς τους φορείς, ή/και να εντοπιστούν πηγές αποπληρωμής των απαιτήσεών τους.
- στ) σε εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους δημοσίων υπηρεσιών, Ν.Π.Δ.Δ. και δημοσίων οργανισμών με αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων ή επιδοτήσεων από εθνικούς ή ενωσιακούς πόρους
- ζ) σε διαζευγμένους ή συζύγους σε διάσταση και σε ανιόντες και κατιόντες, για τον καθορισμό διατροφής κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, για τα στοιχεία που αναγράφονται ρητά σε αυτήν,
- η) στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της που ορίζονται στο ν. 3691/2008, όπως ισχύει.
- θ) σε τρίτους, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου,
- ι) σε φορολογουμένους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογουμένου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε αιτήσεις στην Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για τη χορήγηση στοιχείων αναφορικά με τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείωνκαι συγκεκριμένα για την έρευνα που διεξήχθη και τα έγγραφα που προσκόμισε ο εν λόγω εκδότης σχετικά με τα δύο λατομεία που φέρεται να εκμεταλλεύεται, το ιδιοκτησιακό καθεστώς, την άδεια χρήσης τους, την παραγωγικότητά τους κ.λπ. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι ο ίδιος έχει δικαίωμα να λάβει πλήρη γνώση του φακέλου του ανωτέρω εκδότη προκειμένου να ελέγξει τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η ως άνω Δ.Ο.Υ. χορήγησε στον προσφεύγοντα τις κρίσιμες σελίδες της έκθεσης ελέγχου και τις απόψεις του εκδότη, ως δέχεται ο ίδιος στη σελ. 17 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο – Αναπιολόγητα η φορολογική αρχή απέρριψε τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της χρήσης 2015

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η παράλειψη της μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου χρήσης 2015 στη δήλωση Φ.Π.Α. χρήσης 2016, παραβιάζει την αρχή της αυτοτέλειας των

χρήσεων. Επίσης προβάλλει ένσταση παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου του ποσού αυτού κατά το άρθρο 36 ΚΦΔ.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι το ανωτέρω πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., χρήσης 2015 λανθασμένα μεταφέρθηκε από τον ελεγχόμενο στην χρήση 2016, καθότι κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε για τη χρήση 2015, δυνάμει της υπ' αριθμ. 113/2020 εντολής ελέγχου, το ανωτέρω ποσό είχε μηδενιστεί.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο και 5^ο προβαλλόμενο λόγο - Εσφαλμένη η διαπίστωση περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος ως προς το πρόσωπο του εκδότη - Εσφαλμένη και ανεπαρκής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου, στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4987/2022:

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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, με το άρθρο 66, παρ. 5 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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 το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

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

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.4308/2014:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ' εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιοσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4987/2022:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκαν και ο ίδιος ήταν καλόπιστος λήπτης των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κρίθηκε ότι οείναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τους κάτωθι λόγους, όπως αναλυτικά εκτέθηκαν στο ιστορικό της παρούσας απόφασης:

1. Ακαταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.
2. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα μεταφορικών μέσων ή μεταφορά μέσω τρίτων.
3. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού.
4. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.
5. Κατάτμηση της αξίας των φορολογικών παραστατικών σε αξία μικρότερη των 500,00 €.

Επειδή, οι αγορές πέτρας τις οποίες ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι πραγματοποίησε από τον ανωτέρω εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 79.590,00 € τιμολογήθηκαν με 162 φορολογικά παραστατικά (Τ.Δ.Α.), από τις 02/08/2016 έως 19/12/2016, αξίας το καθένα μικρότερης των 500,00 €. Τα παραστατικά αυτά αναγράφουν ως τόπο παράδοσης την έδρα του λήπτη, δεν αναφέρουν στοιχεία του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε και το κάθε ένα αφορά την πώληση δέκα (10) κυβικών μέτρων πέτρας. Η συχνότητα των μεταφορών σε καθημερινή βάση είναι μεγάλη, με μέγιστη συχνότητα την 29η/11/2016, με 17 φορτία πέτρας (17 φορολογικά παραστατικά, καθαρής αξίας 495,00 € έκαστο).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ότι ο εν λόγω εκδότης του ζητούσε χρήματα τα οποία είχε ανάγκη και ως προκαταβολές του έφερνε αυτές τις πέτρες και μετά έκοβε τα τιμολόγια και του τα χορηγούσε. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι ήταν εξαρτημένος από αυτόν τον προμηθευτή διότι είχε καλής ποιότητας πέτρα σε πολύ καλή τιμή.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για τις συναλλαγές του με τον εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014. Επειδή, βάσει των διαπιστώσεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αλλά και από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος δεν προκύπτει η πραγματοποίηση των επίμαχων αγορών ούτε και η καλοπιστία του ως λήπτη, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του.

Επειδή, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα απορρίπτεται ο ισχυρισμός περί έλλειψης πλήρους, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον 6ο και 7ο προβαλλόμενο λόγο - Μη επίδοση της 2ης εντολής ελέγχου - Αναρμοδιότητα των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προσωρινών και οριστικών πράξεων

Επειδή, σύμφωνα την παρ.1 του άρθρου 25 του ν.4987/2022:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:
α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
 - στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν του επιδόθηκε η παράταση της εντολής ελέγχου.

Επειδή, από το άρθρο 25 του ΚΦΔ συνάγεται ότι η εντολή ελέγχου πρέπει να επιδίδεται στον φορολογούμενο για να λάβει γνώση ιδίως της φορολογικής περιόδου και του αντικειμένου του ελέγχου. Ως εκ τούτου, δεν απαιτείται η επίδοση της εντολής ελέγχου περί παράτασης της διάρκειας του ελέγχου ούτε ο προσφεύγων επικαλείται ότι υπέστη κάποια βλάβη από τη μη επίδοσή της. Συνεπώς, ο ανωτέρω λόγος προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων προβάλλει αναρμοδιότητα των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προσωρινών και οριστικών πράξεων διότι δεν αναφέρεται στις προσβαλλόμενες πράξεις η απόφαση με την οποία ορίστηκαν ως αναπληρώτριες η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. και η Υποδιευθύντρια αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4987/2022:

«1. Ο Διοικητής δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου.

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4987/2022:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,.

- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 16 του ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.):

«1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν αποτελεί στοιχείο εγκυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων η αναφορά της απόφασης με την οποία ορίστηκαν οι αναπληρωτές υπάλληλοι της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 8^ο προβαλλόμενο λόγο - Κατά την έκδοση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και του προσωρινού σημειώματος διαπιστώσεων δεν είχε ήδη κριθεί ο εκδότης των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων, με οριστική πράξη της φορολογικής διοίκησης

Επειδή, οι εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, θεωρήθηκαν από την αρμόδια Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου στις και πάντως μεταγενέστερα της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων,, με την οποία διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές του σε ποσοστό 94% ήταν εικονικές. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση των:

A) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και

B) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

A) Με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου		26.008,65	124.908,95	124.908,95	98.900,30
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	4.416,79			42.288,39
	Χρεωστικό ποσό		37.871,60	37.871,60	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			21.144,20	21.144,20	21.144,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		476,43	8.150,27	8.150,27	7.673,84
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε για επιστροφή		3.290,36	3.290,36	3.290,36	-
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για καταβολή			71.106,43	71.106,43	71.106,43

B) Με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	374.428,222	374.428,222	374.428,222	-
Αξία φορολογητέων εισροών	254.796,422	175.206,42	175.206,42	79.590,00
Φόρος εκροών	89.387,36	89.387,36	89.387,36	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	89.483,61	62.401,93	62.401,93	27.081,68
Πιστωτικό υπόλοιπο	96,25			96,25
Χρεωστικό υπόλοιπο		26.985,43	26.985,43	26.985,43
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		13.492,72	13.492,72	13.492,72
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		40.478,15	40.478,15	40.478,15
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	96,25			96,25

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
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.