



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 837

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών φόρος ποσού 5.173,48 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.856,74 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.040,14 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 8.800,36 € κατόπιν προσθήκης στα καθαρά του κέρδη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας ύψους 22.800,00 € τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ (το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 34.800,00 €, ωστόσο στις λογιστικές διαφορές δε συμπεριλαμβάνεται η αξία του TIM. ποσού 12.000,00 €, καθώς αφορά σε αγορά παγίων και η καθαρή αξία του δεν εκπέστηκε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 685,96 €, πλέον

προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 342,98 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.028,94 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά του κέρδη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 88,32 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 8.043,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.021,85 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 12.065,53 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 8.132,00 € των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.880,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.440,00 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 4.320,00 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 2.880,00 € των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2013 και του ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία ο με ΑΦΜ εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων.

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

1) Δεν λήφθηκε υπόψη από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ το από υπόμνημα απόψεών του. Τον Νοέμβριο του έτους 2022 το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέστειλε ανεπίτρεπτα με e-mail στην (υποτιθέμενη λογίστρια του) α) το με ημερομηνία και με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων έλεγχου και φορολογικής οφειλής βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013.31-122013 (ΦΕΚ Β' 31-12-2013) και ταυτόχρονη κλήση προς διοικητική ακρόαση (άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του β) το με αριθμό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ) το με αριθμό Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, δ) το με αριθμό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου και ε) το με αριθμό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου. Η αποστολή των εγγράφων αυτών με e-mail όχι στον ίδιο προσωπικά αλλά στην, δεν είναι νόμιμη και ουδεμία προθεσμία εκκίνησε από αυτήν.

- 2) Αναιτιολόγητο το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.
- 3) Οι συναλλαγές είναι πραγματικές και υπαρκτές.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με το σημείωμα διαπιστώσεων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**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. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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. **3.** Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**8.** Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες

δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να 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. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι απλές ή θετικές σύμφωνες γνωμοδοτήσεις και οι προτάσεις (ΣΕ 5322/1987, 957/1988, 5803/1996, 2725/1997) των οργάνων που έχουν γνωμοδοτική αρμοδιότητα (ανωτ. αριθ. 135). Αποτελεί όμως διοικητική πράξη η αρνητική γνωμοδότηση, όταν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις ως «σύμφωνη γνώμη» (ΣΕ 510, 3458/1983, 1719/1988, 147/1999) και η αρνητική πρόταση (ΣΕ 3689/1986, 3984/1996) (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος ΙΙ, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15^η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**1.** Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. **2.** Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: **α)** στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, **β)** στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου,

η πράξη προσδιορισμού του φόρου, **γ)** στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ)** στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **ε)** στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, **στ)** σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ)** σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, **η)** σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, **θ)** σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του σημειώματος διαπιστώσεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθώς δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 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. 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».*

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «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... 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, με το άρθρο 64 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., έδρα το Ν. Ημαθίας και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (scrap) τα εξής:

- Δεν είχε πραγματική υπόσταση και ούτε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιοσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.
- Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό,, έγγραφες προσκλήσεις να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από την φορολογική αρχή τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση βάσει αυτών.
- Στερείτο έδρας από αρχές Αυγούστου του 2014, ενώ δεν διέθετε υποκαταστήματα.
- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του.
- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του.
- Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις, δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις.
- Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και συγκεκριμένα μέσω ταχυδρομικών επιταγών των ΕΛΤΑ. Όπως διαπιστώθηκε, κατά τον χρόνο έκδοσης των ταχυδρομικών επιταγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν παρών κατόπιν πληρεξουσίου η σύντροφος του, Μετά από κάθε κατάθεση ταχυδρομικής επιταγής ακολουθούσε ανάληψη των χρημάτων και σε κάποιες περιπτώσεις εκ νέου κατάθεση και ανάληψη. Οι επιταγές κατατίθεντο σε τακτά χρονικά διαστήματα (1-2 φορές την εβδομάδα) και έφθαναν ή και ξεπερνούσαν τις 10 ανά ημέρα. Κατά την κατάθεση των επιταγών στο ταχυδρομικό κατάστημα, παρόντες ήταν ο αποστολέας αλλά και ο παραλήπτης των επιταγών, ο οποίος εισέπραττε άμεσα τα χρήματα.
- Κρατείται στις φυλακές από 22-1-2016 και ήδη απ' το έτος 2015 είχε εκδοθεί ένταλμα σύλληψης του.
- Στην πλειονότητα τους, οι επιχειρηματίες που έλαβαν φορολογικά στοιχεία του δεν τον γνωρίζουν αλλά αναφέρονται γενικά και αόριστα στην οικογένεια που είναι γνωστή στην

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω ατομική επιχείρηση:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Φ.Μ.

A/A	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	TIM.	Φορτηγό τράκτορας	12.000,00€	2.760,00€	14.760,00€
2	TIM. 3102/20.05.2016	Τριαξονική ανατρεπόμενη καρότσα	10.000,00€	2.300,00€	12.300,00€
3	TIM. 450/16.06.2016	Διαφορικό, ζάντες, αντλία λαδιού, ψυγείο, κομπρεσέρ, κεντρικός σταυρός	6.000,00€	1.440,00€	7.440,00€
4	TIM. 432/23.09.2016	Σασμάν	1.700,00€	408,00€	2.108,00€
5	TIM. 563/24.11.2016	Αντλίες, ψυγείο	5.100,00€	1.224,00€	6.324,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	34.800,00€	8.132,00€	42.932,00€
1	TIM. 602/30.03.2017	Intarter	4.000,00€	960,00€	4.960,00€
2	TIM. 670/25.07.2017	2 ρεζερβουάρ κομπλέ	2.000,00€	480,00€	2.480,00€
3	TIM. 514/30.11.2017	Καρότσα χωματουργική, τριαξονική ανατρεπόμενη	6.000,00€	1.440,00€	7.440,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	12.000,00€	2.880,00€	14.880,00€

Επειδή, όσον αφορά την εξόφληση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων προσκόμισε ταχυδρομικές επιταγές στη φορολογική αρχή, που όλες εκδόθηκαν και πληρώθηκαν την ίδια ημέρα στο ταχυδρομικό κατάστημα της Ν. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, γεγονός που παραπέμπει σε νομιμοφανείς και όχι νόμιμες και πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αγόρασε τα υπό κρίση εμπορεύματα από χώρο στην επαρχιακή – συμμαχική οδό Θεσσαλονίκης – Ωραιοκάστρου, ενώ η ατομική επιχείρηση του έχει έδρα στο Ημαθίας, χωρίς να προκύπτει από πουθενά να έχει υποκαταστήματα.

Επειδή, επιπροσθέτως, η ανάρτηση του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Φορολογικής Οφειλής βάσει του άρθρου 28 Κ.Φ.Δ. και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ20136/31-12-2013 (Φ.Ε.Κ. Β' 3366/31-12-2013) - Κλήσης προς ακρόαση (αρ. 6 2690/1999) μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος και τον Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2016 και 2017 έγινε στο λογαριασμό του προσφεύγοντος και εστάλη σχετική ειδοποίηση στη δηλωμένη στο σύστημα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί κοινοποίησης σε αναρμόδιο πρόσωπο δεν έχει καμία βασιμότητα. Εξάλλου, η αναφέρεται ως λογίστρια του προσφεύγοντος στο με αριθμό πρωτ. πρακτικό συνάντησης που συντάχθηκε στο πλαίσιο προηγμένου ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Ακόμη, ο προσφεύγων ανέγνωσε αυθημερόν το σχετικό μήνυμα που αναρτήθηκε στο λογαριασμό του στο taxisnet στις και ως εκ τούτου η εικοσαήμερη προθεσμία για την κατάθεση των απόψεών του του προσφεύγοντος που εκκινούσε από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων παρήλθε στις, ενώ από τα στοιχεία του φακέλου και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει να έχει κατατεθεί σχετικό υπόμνημα στις στην αρμόδια φορολογική αρχή ως αυτός υποστηρίζει.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της

πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών και περί μη λήψης υπόψη από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ του από υπομνήματός του, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	5.173,48€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.586,74€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.040,14€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	8.800,36€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	685,96€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	342,98€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.028,94€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	8.043,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	4.021,85€
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.065,53€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	88,32€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	2.880,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.440,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.320,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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