



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφασης: 921

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19,
Καλλιθέα
Ταχ. Κώδικας : 176 71
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@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 ΦΕΚ 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),
 - δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία έχει έδρα στην περιοχή, Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, ΑΦΜ, κατά των:
 - Α) με αριθμό/26-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,
 - Β) με αριθμό/26-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και

Γ) με αριθμό/26-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 20-12-2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

Επί της από 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 03-06-2015 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

Α) Με την με αριθμό/26-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **71.882,94 €**, λόγω ανακριβούς έκδοσης χιλίων πεντακοσίων εξήντα τριών (1.563) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., με αρ. μητρώου, με συνολική διαφορά ανακρίβειας 185.697,60 € (ήτοι, καθαρής αξίας 149.756,13 € πλέον ΦΠΑ 24% αξίας 35.941,47 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Το ανωτέρω πρόστιμο υπολογίζεται ως κάτωθι:

Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Ποσό προστίμου
35.941,47 €	200% (λόγω υποτροπών εντός πενταετίας)	71.882,94 €

Β) Με την με αριθμό/26-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **95.486,58 €**, λόγω ανακριβούς έκδοσης χιλίων πεντακοσίων ογδόντα οκτώ (1.588) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., με αρ. μητρώου, με συνολική διαφορά ανακρίβειας 246.673,67 € (ήτοι, καθαρής αξίας 198.930,38 € πλέον ΦΠΑ 24% αξίας 47.743,29 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Το ανωτέρω πρόστιμο υπολογίζεται ως κάτωθι:

Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Ποσό προστίμου
47.743,29 €	200% (λόγω υποτροπών εντός πενταετίας)	95.486,58 €

Γ) Με την με αριθμό/26-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **12.485,50 €**, λόγω ανακριβούς έκδοσης τριακοσίων εννέα (309) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., με αρ. μητρώου, με συνολική διαφορά ανακρίβειας 42.820,05 € (ήτοι, καθαρής αξίας 23.052,78 € πλέον ΦΠΑ 13% αξίας 2.996,86 € και καθαρής αξίας 13.524,52 € πλέον ΦΠΑ 24% αξίας 3.245,89 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Το ανωτέρω πρόστιμο υπολογίζεται ως κάτωθι:

Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Ποσό προστίμου
6.242,75 €	200% (λόγω υποτροπών εντός πενταετίας)	12.485,50 €

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εδράζονται στην από 29-09-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), φορολογικών ετών 2017-2019, του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με την αρ. πρωτ...../30-10-2023 συστημένη επιστολή που παραδόθηκε στις **22-11-2023** (RE GR).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, με την υπ' αριθμ.24-07-2023 εντολή ελέγχου, φορολογικών ετών 2017-2019, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι αναγραφόμενοι στο σώμα αυτής υπάλληλοι της ως άνω Υπηρεσίας εντάλθηκαν να διενεργήσουν μερικό φορολογικό έλεγχο για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.2, 6-10, 20-25, 34, 36):

«...»

1.2. ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ-ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΠΑ

Για τις ανάγκες λειτουργίας της, η επιχείρηση εξέδιδε τα φορολογικά της στοιχεία από τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (ΦΗΜ) ως κάτωθι:

Αρ. Μητρώου ΦΤΜ	Τύπος	Είδος	ΑΦΜ	Αρ. Εγκατ	Ημ/νία Έναρξης	Απία Έναρξης	Ημ/νία Παύσης	Απία Παύσης
.....	3 ΣΕ ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ (Η/Υ)	.....	Έδρα	20/08/2015	1 ΑΓΟΡΑ	10/12/2020	10 ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ
.....	5 ΕΑΦΔΣΣ	.....	Έδρα	15/04/2016	1 ΑΓΟΡΑ	08/12/2020	10 ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ

Επιπλέον η ανωτέρω επιχείρηση εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

...

2. ΙΣΤΟΡΙΚΟ - ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ

Την 18/07/2019 ημέρα Πέμπτη και ώρα 14:20 ομάδα ελέγχου της Υπηρεσίας μας σύμφωνα με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, μετέβη στην ανωτέρω διεύθυνση όπου στεγάζεται η αναγραφόμενη οντότητα και διενήργησε μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν. 4174/2013. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις. Επιπρόσθετα ο έλεγχος προς περαιτέρω διερεύνηση των συναλλαγών της ελεγχόμενης συνέταξε την υπ.αρ./18-07-2019 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων με την οποία ο έλεγχος ζητούσε να θέσει στη διάθεσή του τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης για τα φορολογικά έτη από το 2016 έως και το 2019 και συγκεκριμένα το αναλυτικό καθολικό της ομάδας 7, τα εκδοθέντα ημερήσια «Ζ» του ΦΗΜ με αρ. μητρώου από ενάρξεως έως σήμερα καθώς και τα παραγόμενα αρχεία «txt» του ΕΑΦΔΣΣ με αρ.μητρώου από ενάρξεως έως και την ημερομηνία του ελέγχου . Αντίγραφο της υπ.αρ./18-07-2019 Πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων παρέλαβε ενυπόγραφα η ελεγχόμενη.

Στις 16/12/2019 η ελεγχόμενη ανταποκρινόμενη στην εν λόγω Πρόσκληση προσήλθε στα γραφεία της Υπηρεσίας και προσκόμισε τα εξής:

α) Αναλυτικά καθολικά εσόδων (ομάδα 71) των χρήσεων 2017, 2018 και 2019.

β) Μία Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8§4 Ν.1599/1986 η οποία έλαβε αριθμό εισερχομένου εγγράφου/18-12-2019...

Τα αναφερόμενα στην ενότητα α κατασχέθηκαν με την υπ. αρ./16-12-2019 έκθεση κατάσχεσης. Την ίδια μέρα συντάχθηκε η υπ. αρ./16-12-2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία ο έλεγχος ζητούσε από την ελεγχόμενη να θέσει στη διάθεσή του το αναλυτικό καθολικό της ομάδας 7 για το φορολογικό έτος 2016 καθώς και τα παραγόμενα αρχεία «txt» του ΕΑΦΔΣΣ με αρ.μητρώου από ενάρξεως έως και την ημερομηνία του ελέγχου.

Αντίγραφα των παραπάνω εγγράφων παρέλαβε ενυπόγραφα η ελεγχόμενη. Επιπρόσθετα για την ανωτέρω κατάσχεση εκδόθηκε οίκοθεν το υπ.αρ./16-12-2019 ΣΔΕ-Κλήση προς Ακρόαση.

Στην συνέχεια στις 20/01/2020 η ελεγχόμενη ανταποκρινόμενη στην υπ.αρ...../16-12-2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων προσήλθε στα γραφεία της υπηρεσίας μας και προσκόμισε τα ακόλουθα:

α) Ένα (1) αποθηκευτικό μέσο usb διακριτικού τίτλου “.....” το οποίο περιείχε ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου

β) Μία Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8§4 Ν.1599/1986 η οποία έλαβε αριθμό εισερχομένου εγγράφου/23-01-2020...

Για τα ως άνω αναφερόμενα στην ενότητα α ο έλεγχος δημιούργησε ασφαλή αντίγραφα των αρχείων «txt» μέσω της εφαρμογής τα οποία έλαβαν αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας η οποία υπολογίστηκε ως εξής:

“.....”. Τα εν λόγω αρχεία ο έλεγχος κατέσχεσε με την υπ.αρ./20-01-2020 έκθεση κατάσχεσης αντίγραφο της οποίας παρέλαβε ενυπόγραφα η ελεγχόμενη. Επιπλέον, εκδόθηκε οίκοθεν το υπ.αρ..... ΣΔΕ-Κλήση προς Ακρόαση.

3. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συνδυαστικά από τα προσκομιζόμενα στοιχεία που η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο με τις υπ.αρ./18-07-2019 και/16-12-2019 Προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων ο έλεγχος κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

- Η ελεγχόμενη δεν διαφύλαξε τα φορολογικά στοιχεία «Ζ» του ΦΗΜ με αρ. μητρώου σύμφωνα με τις με αριθμό πρωτ. /2019 και /2020 Υπεύθυνες Δηλώσεις της ελεγχόμενης όπως παρουσιάστηκαν παραπάνω το περιεχόμενο των οποίων είναι ακριβώς το ίδιο (ΕΙΚΟΝΕΣ 1 & 2). Η διαπίστωση της μη διαφύλαξης προκύπτει κατά αντικειμενικό τρόπο κατά την ημερομηνία που έγινε η υπεύθυνη δήλωση της ελεγχόμενης ήτοι η 5/12/2019 και επομένως επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §1^η, 2^ε του Ν.4987/2022 με ποσό προστίμου 2.500,00 €.
- Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων με την υπ. αρ. /16-12-2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε το αναλυτικό καθολικό της ομάδας 7 για τη χρήση 2016 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §1^η, 2^δ του Ν.4987/2022 όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία παρέλευσης της προθεσμίας ανταπόκρισης στην εν λόγω Πρόσκληση ήτοι την 22/12/2019 με ποσό προστίμου 500,00 €.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου η οποία στάλθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Εν συνεχεία για την επεξεργασία των κατασχεμένων στοιχείων με τις υπ.αρ...../2019 και/2020 εκδόθηκε η με αριθμό/2023 εντολή ελέγχου - έρευνας η οποία γνωστοποιήθηκε στην ελεγχόμενη με τη με αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2023 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ειδικότερα, την 25/07/2023 ομάδα ελέγχου της Υπηρεσίας μας μετέβη στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ενός εκ των δύο διαχειριστών και νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης και όπου και επέδωσε την ανωτέρω Γνωστοποίηση με επισυναπτόμενο σε αυτή την εντολή ελέγχου.

Ομοίως, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή τα παραπάνω έγγραφα (αρ. συστημένου RE GR) στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του και ως από κοινού διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης τα οποία επιστράφησαν ως αζήτητα. Ακολούθως, την 7/9/2023 τα εν λόγω έγγραφα θυροκολλήθηκαν μεταξύ άλλων στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του και

4. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΑΦΔΣΣ

Με την υπ' αρ. /2020 Έκθεση κατάσχεσης, όπως αυτή αναφέρεται ανωτέρω, κατασχέθηκαν τα παραγόμενα ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία txt του εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου τα οποία είναι οργανωμένα σε φακέλους οι οποίοι φέρουν ονόματα αριθμούς από το Ο κάθε φάκελος αποτελεί το ημερήσιο «Ζ» του εν λόγω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. Έκαστος φάκελος, από τον φάκελο με αριθμό και ημερομηνία 03/05/2017 έως και τον φάκελο με αριθμό και ημερομηνία 07/10/2019, εμπεριέχει τα αρχεία a.txt, b.txt και e.txt που αντιστοιχούν σε έκαστο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο καθώς και τα αρχεία c.txt, d.txt και s.txt τα οποία είναι μοναδικά για κάθε μέρα. Οι φάκελοι από τον αριθμό εμπεριέχουν μόνο τα αρχεία c.txt, d.txt και s.txt όπου το περιεχόμενο των αρχείων s.txt συμπίπτει με το περιεχόμενο των αντίστοιχων αρχείων d.txt. Επομένως στα s.txt δεν περιλαμβάνονται τα αριθμητικά δεδομένα των εκδοθέντων στοιχείων προς περαιτέρω επεξεργασία παρά μόνο οι γενικές ημερήσιες «συνόψεις-υπογραφές» των αντίστοιχων d.txt αρχείων.

...

7. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ "ΤΧΤ" ΤΟΥ Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

.....

Από την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων txt που παρήχθησαν από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου σε συνέχεια της με αριθμό/20-01-2020 έκθεσης κατάσχεσης για τη χρονική περίοδο 10/06/2017-7/10/2019 προέκυψαν τα κάτωθι:

Διενεργήθηκαν εκπώσεις στις επιμέρους αξίες των ειδών που περιλαμβάνονται στις εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) σε σχέση με τις αντίστοιχες αξίες των εκδοθεισών Προσωρινών Αποδείξεων (Π.Α.), οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη πραγματικές για τις χρήσεις 2017-2018-2019 και οι οποίες λογίζονται ως ανακριβείς εκδόσεις.

Ειδικότερα,

Η ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 03/05/2017 έως 10/06/2017 εκδίδει δελτία παραγγελίας και προσωρινές αποδείξεις χωρίς αξίες από τον εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και στη συνέχεια κλείνει-τιμολογώντας τα αντίστοιχα δελτία ή τις προσωρινές αποδείξεις με αποδείξεις λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) ή τιμολόγια πώλησης. Για το εν λόγω χρονικό διάστημα διενεργήθηκε έλεγχος κατά πόσο οι ποσότητες των ειδών που περιλαμβάνονται στις προσωρινές αποδείξεις/δελτία παραγγελίας τιμολογούνται με τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων. Από τον έλεγχο δεν προέκυψαν διαφορές...

Εν συνεχεία, από τις 10/06/2017 και έπειτα η ελεγχόμενη εκδίδει δελτία παραγγελίας (ΔΠ) ή Προσωρινές Αποδείξεις με αξίες και στη συνέχεια κλείνει-τιμολογώντας τα αντίστοιχα δελτία ή τις προσωρινές αποδείξεις με αποδείξεις λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) ή τιμολόγια πώλησης. Έτσι για το χρονικό διάστημα από 10/06/2017-07/10/2019 διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος και αντιστοίχιση της αξίας του κάθε είδους που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε φορολογικό στοιχείο εσόδου, ήτοι αποδείξεων λιανικής πώλησης και τιμολογίων πώλησης με την αντίστοιχη αξία του είδους βάσει των προσωρινών αποδείξεων.

...

Από την αντιπαραβολή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη έχει διενεργήσει σημαντικές μειώσεις στην τιμή μονάδας των ειδών που περιλαμβάνονται στις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης, σε σχέση με την τιμή μονάδας των ιδίων ειδών βάσει των αντίστοιχων προσωρινών αποδείξεων. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα να διενεργούνται μειώσεις στην επιμέρους τελική αξία κάθε προϊόντος (τιμή Χ ποσότητα), που τελικά επιφέρουν έκπτωση στην συνολική αξία της ΑΛΠ.

Συγκεκριμένα στη χρήση 2017 σε 1.563 περιπτώσεις εκδόθηκαν ΑΛΠ στις οποίες έχει επέλθει οριζόντια μείωση στην τελική αξία των ειδών που περιέχονται σε αυτές κατά 80% σε σχέση με την αντίστοιχη αξία του ιδίου είδους στην προσωρινή απόδειξη. Συνεπώς η συνολική αξία των εν λόγω ΑΛΠ είναι μειωμένη κατά 80%. Στη χρήση 2018 σε 1.588 περιπτώσεις εκδόθηκαν ΑΛΠ με μειωμένη αξία σε σχέση με τις αντίστοιχες προσωρινές αποδείξεις. Το ποσό της μείωσης αντιστοιχεί κατά μέσο όρο στο 79,75%. Ομοίως στη χρήση 2019 σε 309 περιπτώσεις εκδόθηκαν ΑΛΠ με μειωμένη αξία σε σχέση με την προσωρινές αποδείξεις οι οποίες κατά μέσο όρο κυμαίνονται στο 66,92%.

Σημειώνουμε εδώ, ότι για το χρονικό διάστημα 10/06/2017-07/10/2019 οι ποσότητες των ειδών που περιλαμβάνονται στις εκδοθείσες προσωρινές αποδείξεις κλείνουν-τιμολογούνται με αντίστοιχες ΑΛΠ ή Τιμολόγια Πώλησης...

8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από την ανωτέρω επεξεργασία ο έλεγχος καταλήγει στη διαπίστωση της ανακριβούς έκδοσης **3.460 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης** από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αρ. μητρώου για το χρονικό διάστημα από **10/06/2017 έως 7/10/2019** με συνολική αξία ανακρίβειας όσο και το ύψος των εκπώσεων δηλαδή **475.191,32 €** κατά παράβαση των διατάξεων **8, 12 και 13** του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία αναλύεται ανά φορολογική περίοδο ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ 7:
ΠΟΣΟ**

ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΑΠΠ ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΜΕ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΦΠΑ 13%	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 13%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΦΠΑ 24%	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 24%
10/06/2017-7/10/2017	1.563	185.697,60	0,00	0,00	149.756,13	35.941,47
28/04/2018-8/10/2018	1.588	246.673,67	0,00	0,00	198.930,38	47.743,29
15/05/2019-7/10/2019	309	42.820,05	23.052,78	2.996,86	13.524,52	3.245,89
ΣΥΝΟΛΟ	3.460	475.191,32	23.052,78	2.996,86	362.211,03	86.930,65

ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

Οι ως άνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 παρ. 1 ως ο κάτωθι πίνακας Ν.8:

ΠΙΝΑΚΑΣ Ν.8: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ
2017	35.941,47	17.970,74
2018	47.743,29	23.871,65
2019	6.242,75	3.121,38
ΣΥΝΟΛΟ	89.927,51	44.963,76

Τα αποτελέσματα του ελέγχου εδράζονται στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, αλλά και σε αντικειμενικά ευρήματα εφόσον:

- Το ύψος των εκπώσεων που ανέρχεται σε ποσοστό κυρίως μεταξύ 70%-80% συνιστά στην ουσία ακύρωση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με έμμεσο τρόπο, καθώς αυτού του ύψους ποσοστά εκπώσεων δεν συνάδουν με την συναλλακτική πρακτική.
- Κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019, η επιχείρηση με την ακολουθούμενη πρακτική της απομείωσης της αρχικής αξίας των προσωρινών αποδείξεων σε ύψος δυσανάλογο επί του τελικού φορολογικού στοιχείου εσόδου όπως αναλύθηκε στην παρούσα ενότητα, είχε ως αποτέλεσμα η ελεγχόμενη να εμφανίζει ζημιολόγους αποτελέσματα ή οριακά κέρδη και κατ' επέκταση μειωμένα ποσά φόρων προς καταβολή.
- Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν συμπεριλαμβάνονται στην ανωτέρω λογική των υπέρογκων εκπώσεων τα τιμολόγια. Από τη μη συμμετοχή των τιμολογίων στην διαδικασία της απομείωσης της τελικής αξίας του εκδοθέντος παραστατικού μέσω των εκπώσεων, προκύπτει ότι από επιλογή απομειώνονταν μόνο οι λιανικές πωλήσεις, για τις οποίες οι φορολογικές αρχές κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν διέθεταν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσής τους. Αντίθετα, επειδή τα τιμολόγια δηλώνονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων-εξόδων (Μ.Υ.Φ.) και από τους δύο συμβαλλόμενους δεν προέκυψαν στοιχεία απομείωσής τους. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει την μέριμνα που ελήφθη από την ελεγχόμενη για τυχόν ελέγχους διασταύρωσης.
- Η ακολουθούμενη πρακτική των διενεργηθεισών εκπώσεων παύει να υφίσταται από τις 18/07/2019 και έπειτα. Σημειώνουμε εδώ ότι στις 18/07/2019 πραγματοποιήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος από ομάδα ελέγχου της Υπηρεσίας μας στην ανωτέρω επιχείρηση, όπως αναφέρθηκε ήδη στην παρούσα έκθεση, συνεπεία του οποίου επιδόθηκε σχετική πρόσκληση για διάθεση στοιχείων και αρχείων με την οποία ζητούνταν μεταξύ άλλων τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία txt των εν χρήσει ΦΗΜ. Έκτοτε η ελεγχόμενη τιμολογεί-κλείνει τις προσωρινές αποδείξεις με αποδείξεις λιανικής πώλησης με αξίες αντίστοιχες των προσωρινών αποδείξεων επιφέροντας έτσι σημαντική αύξηση των ακαθάριστων εσόδων στη χρήση 2019 εφόσον οι αποδείξεις λιανικής πώλησης εκδίδονται πλέον με τις ορθές-ίδιες αξίες. Το γεγονός αυτό υποδηλώνει την βούληση της ελεγχόμενης να συμμορφωθεί κατά τον προσήκοντα τρόπο ως προς την έκδοση των φορολογικών της στοιχείων η οποία επήλθε συνεπεία του ελέγχου.

9. ΕΚΔΟΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΔΟΣΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Για τις παραβάσεις των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, που προέκυψαν από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων txt για το ελεγχόμενο διάστημα 10/06/2017–07/10/2019, εκδόθηκε το με αριθμό/05-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση προς Ακρόαση με συνημμένο ένα έγγραφο δύο (2) σελίδων με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ο με αριθμό/05-09-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου με συνημμένο ένα έγγραφο δύο (2) σελίδων και έναν οπτικό δίσκο CD-R με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Τα εν λόγω έγγραφα θυροκολλήθηκαν λόγω απουσίας την 07/09/2023 στην οικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης κου παρουσία της μάρτυρος Ακόμη, με το από 07/09/2023 αποδεικτικό επίδοσης θυροκολλήθηκε επίσης η υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού με συνημμένη την υπ. αρ. εντολή επεξεργασίας.

Με την παραλαβή του ανωτέρω ΣΔΕ-Κλήση προς Ακρόαση, η ελεγχόμενη οντότητα είχε την δυνατότητα, εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Η ελεγχόμενη την 27/09/2023 προσήλθε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας και συγκεκριμένα ο εξουσιοδοτημένος λογιστής της ελεγχόμενης, κος, και υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις της ελεγχόμενης (υπόμνημα) ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Το εν λόγω έγγραφο έλαβε αριθμό εισερχομένου εγγράφου/27-09-2023...

...

11. ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ – ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΩΝ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ

...

Ως εκ τούτου ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές διαπιστώσεις του.

...».

Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε την ως άνω έκθεση ελέγχου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ με το αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/02-10-2023 έγγραφό της, η οποία ακολούθως προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου».

Επειδή, στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του ΚΦΔ που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του **άρθρου 23** του **ΚΦΔ** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:
«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.
2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1** του **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251) περί **ΕΛΠ** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 8** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

...

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 12** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης...

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 13** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 62** του **ΚΦΔ** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

...».

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή

2. Να ακυρωθούν, άλλως, μεταρρυθμισθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Δεν υφίσταται υποτροπή όταν ο χρόνος διάπραξης της παράβασης είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου (ad hoc ΔΕΔ αριθ...../2019).

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων δια των οποίων επιβλήθηκε πρόστιμο τετραπλάσιο αυτού που επιβλήθηκε με την προσωρινή πράξη. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Αναπόδεικτες και αναιτιολόγητες, άλλως πλημμελώς αιτιολογημένες, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, για τις διενεργηθείσες από την προσφεύγουσα εταιρεία εκπτώσεις, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη προωθητικές ενέργειες στο πλαίσιο του αποτελεσματικού marketing, περί εκδόσεως καρτών μελών (member cards) στους πελάτες και περί του καθιερωμένου «happy hour». Επίκληση της αριθ...../2019 απόφασης ΔΕΔ.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΔΕΝ ΥΦΙΣΤΑΤΑΙ ΥΠΟΤΡΟΠΗ ΟΤΑΝ Ο ΧΡΟΝΟΣ ΔΙΑΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΕΙΝΑΙ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟΣ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από

τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250 € και 500 € αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει τη **διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης**, η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, στην από 20-12-2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.2):

«...»

Επειδή με την υπ' αριθμ...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α του ..., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία εκδόθηκε την 09/03/2020, επιβλήθηκε στην ελεγχόμενη πρόστιμο για την διαπίστωση της ανακριβούς έκδοσης έξι (6) φορολογικών στοιχείων έπειτα από επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση την 31/08/2019 από κλιμάκιο της Δ.Ο.Υ. Πάρου.

Επειδή με την υπ' αριθμ...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α του ..., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία εκδόθηκε την 16/07/2020, επιβλήθηκε στην ελεγχόμενη πρόστιμο για την διαπίστωση της ανακριβούς έκδοσης έξι (6) φορολογικών στοιχείων έπειτα από επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση την 18/07/2019 από κλιμάκιο της Υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

«...».

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου στην από 29-09-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (σελ.23), οι χρονικές περίοδοι κατά τις οποίες διαπράχθηκαν οι εν λόγω παραβάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, ανά φορολογικό έτος, είναι οι ακόλουθες:

- α) 10/06/2017 – 7/10/2017, για το φορολογικό έτος 2017,
- β) 28/04/2018 – 8/10/2018, για το φορολογικό έτος 2018,
- γ) 15/05/2019 – 7/10/2019, για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο χρόνος διάπραξης των εν λόγω παραβάσεων είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και επομένως, η

ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις, δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται βάσιμος και επομένως, γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο, 3^ο ΚΑΙ 4^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΜΗ ΝΟΜΙΜΕΣ, ΑΝΑΠΟΔΕΙΚΤΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΕΣ ΟΙ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ – ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ – Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΕΛΑΒΕ ΥΠΟΨΗ ΤΙΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπεριστατωμένα 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, από την από 29-09-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με την έκδοση και επίδοση στην προσφεύγουσα εταιρεία του υπ' αριθμ...../05-09-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις της (υπόμνημα) ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις επί του υπ' αριθμ...../05-09-2023 Σ.Δ.Ε., με το αριθ. πρωτ...../27-09-2023 έγγραφο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45) 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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

...

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

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

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

Επειδή, στην από 20-12-2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.4):

«...»

Επειδή, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν οι επικαλούμενες προωθητικές ενέργειες. Κάθε οργανωμένη επιχείρηση, η οποία ειδικότερα επικαλείται και οργανωμένη πολιτική μάρκετινγκ, για λόγους παρακολούθησης της αποτελεσματικότητας των εφαρμοζόμενων πολιτικών της διατηρεί ιστορικά στοιχεία. Ιδιαίτερως όταν υφίστανται κάρτες μέλους, που συνήθως πιθανώς είναι προσωποποιημένες, τότε είναι πολύ εύκολο για την ελεγχόμενη να ποσοτικοποιήσει τους ισχυρισμούς της, κάτι που δεν έκανε.

...».

Συνεπώς, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/26-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Β) με αριθμό/26-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και

Γ) με αριθμό/26-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

Α) Η με αριθμό/26-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	71.882,94 €	17.970,74 €

Β) Η με αριθμό/26-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	95.486,58 €	23.871,65 €

Γ) Η με αριθμό/26-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	12.485,50 €	3.121,38 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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