



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 11 /05/ 2020

Αριθμός Απόφασης 842

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση " με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην-....., επί της οδού αρ. κατά:

-Της υπ' αριθμ./2019 (ΑΕΠ...../2019) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012,

-Της υπ' αριθμ...../2019 (ΑΕΠ...../2019) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για το Φορολογικό έτος 2019.

-Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

- Της υπ' αριθμ./2019 (...../2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης “” με 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ/2019 έγγραφο της, η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ...../2019), το από 12-02-2019 πληροφοριακό δελτίο και β) την από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)] από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση “.....”, με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2012 είκοσι εννέα (29) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 63.075,40€ πλέον ΦΠΑ 14.507,35€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “..... ΤΟΥ” με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 με την υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση & Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε με θυροκόλληση στις 24-09-2019 στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης και κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης ΑΦΜ, το υπ' αριθ/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με τις υπ' αριθ./2019 &/2019 προσκλήσεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 04-11-2019 εκθέσεις ελέγχου:

- 1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθμ./2019 (**ΑΕΠ**/2019) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 25.230,16€ (63.075,40€x 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι εννέα(29) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 63.075,40€ πλέον ΦΠΑ 14.507,35€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “ ΤΟΥ” με ΑΦΜ , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 ,12§§1, 14, 18§§§1,2,9 &30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./2019 (**ΑΕΠ**/2019) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 45 4174/2013), για το Φορολογικό έτος 2019, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 2.000,00€ [(1.000,00€x2) μία φορά υποτροπή], διότι: δεν

ανταποκρίθηκε στις με αριθμό πρωτοκόλλου,/2019 καθώς και στις υπ' αριθ.,/2019 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για την χρήση 2012 εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Ν. 4174/2013 (περί ΚΦΔ), και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ.δ'και§2 περ. δ' του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 11.946,39€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσού 9.091,21€, ήτοι συνολικού ποσού 21.037,60€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, λόγω α) της λήψης των είκοσι εννέα (29) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 63.075,40€ και β) της μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων με συνέπεια να καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ./2019 (...../2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 15.667,93€ πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 15.840,29€, ήτοι συνολικού ποσού 31.508,22€.

Οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Όσο αφορά τις εισροές και τον φόρο εισροών, δεν έγινε δεκτή η συνολική τους αξία και ο ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Με την αρ. πρωτ./24-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση του δικαιώματος ακρόασης, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013, καθώς επίσης δεν

έλαβε γνώσει και για τις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

-Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε τις παραβάσεις.

-Ότι η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ.

-Η εφαρμογή των προστίμων πρέπει να γίνει με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ε' και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του Ν. 4337/2015.

. Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύσεις την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους

αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή με τις διατάξεις στις **παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000** ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1125/25.11.2004** με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. (Αρ. Πρ:/.....-Α)

"..... Κατά συνέπεια εν προκειμένω, **μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000 δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).**».

Ωστόσο ως προς την φορολογία εισοδήματος για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου δεν απαιτείται η ύπαρξη αρχικών φύλλων ελέγχου καθώς σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007** με θέμα «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.».

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ...../2019), με το αρ. πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ/2019 έγγραφο της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) το οποίο περιλάμβανε, α) το από 12-02-2019 πληροφοριακό δελτίο και β) την από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)& Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] με το από 23-01-2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά τα οποία αφορούσαν την χρήση 2012 που ήταν ανέλεγκτη.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2012 με την υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχτηκαν οι από 04-11-2019 εκθέσεις ελέγχου, 1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν με θυροκόλληση στην προσφεύγοντα στις 28/11/2019.

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό, ως προς το θέμα της παραγραφής αναφέρουμε ότι:

Ως προς την οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ και Φόρου Εισοδήματος.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και φύλλου ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023.

Ως προς την οριστική πράξη ΦΠΑ

Επειδή, το φάκελο της υπόθεσης και συγκεκριμένα από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι το με αριθ. πρωτ./2016 έγγραφο το οποίο διαβιβάστηκε από το ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ στην Δ.Ο.Υ.

ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ προκύπτει ότι:

-Για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εβδομήντα τέσσαρα (74) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 176.962,37€ πλέον ΦΠΑ 40.701,35€, εκδόσεως ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ

-Για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πενήντα (50) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 116.516,21€ πλέον ΦΠΑ 26.798,73€, εκδόσεως ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ

Βάσει των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ εξέδωσε την υπ' αριθ./2018 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Εν συνεχεία συντάχθηκαν οι από 27-12-2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ και οι υπ' αριθ. &/2018 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015), η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 45 ΚΦΔ), οι υπ' αριθ. &/2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και οι υπ' αριθ. &/2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων και συγκεκριμένα με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 παρ. γ' του ν.2859/2000, λόγω του ότι έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας (υπ' αριθ./2018 για την χρήση 2012) το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ΦΠΑ παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«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 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, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης, κοινοποίησε, δια θυροκολλήσεως, στις 24-09-2019 στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης και κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης ΑΦΜ το υπ' αριθ .../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Επίσης οι υπ' αριθ.,/2019 &/2019 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας θυροκολλήθηκαν στις 02-08-2019 και 09-09-2010 αντίστοιχα στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης και κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης ΑΦΜ

Επί των παραπάνω προσκλήσεων η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Τέλος αναφέρουμε ότι, το παραπάνω Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, καθώς και οι προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, θυροκολλήθηκαν στον ίδιο χώρο όπου θυροκολλήθηκαν τα Οριστικά Αποτελέσματα του ελέγχου για τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε γνώση και κατέθεσε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εμπρόθεσμη και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23§ 1&2 περ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται 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 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 «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της

Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.»

Επειδή, κατόπιν της υπ' αριθ...../2019 εντολής ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επιδόθηκαν μέσω θυροκόλλησης στις 02-08-2019 και 09-09-2010 αντίστοιχα στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης καθώς και στην κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης (....., ΑΦΜ), οι υπ' αριθ.,/2019 &/2019 Προσκήσεις, με τις οποίες κλήθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση, να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την ελεγχόμενη χρήση.

Παρότι παρήλθε η νόμιμη προθεσμία από τις ανωτέρω προσκλήσεις, η επιχείρηση δεν προσκόμισε κανένα από τα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρο. 28 Ν. 4174/13 με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις της Προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και επιδόθηκαν δια θυροκολλήσεως στις 24-09-2019 στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης καθώς και στην κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης (....., ΑΦΜ).

Επί του ως άνω Σημειώματος η επιχείρηση δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της, ότι δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλογίστηκαν οι παραβάσεις είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη

του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)& Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) και στην από 04-11-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση " ΤΟΥ " με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους

οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

«.....Η επιχείρηση έχει αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της τον Δεκέμβριο του 2011. Στα δηλωθέντα υποκαταστήματα της στη είναι παντελώς άγνωστη.

-Η επιχείρηση δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, αφού δεν δηλώνεται από καμία επιχείρηση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών -προμηθευτών ως πελάτης τα έτη 2012 και 2013. Η επιχείρηση δεν έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες. Όπως έχει αναγραφεί στην από 31/01/2019 έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ έκθεση δεν έχει αποθέματα από το 2011, αφού παρουσιάζει παρεμφερή εικόνα.

-Η επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατούπαλληλικό προσωπικό τα έτη 2012 και 2013.

-Η επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

-Η επιχείρηση έχει υποβάλλει ανακριβώς δηλώσεις Φ.Π.Α., εισοδήματος και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών.

-Το αντικείμενο των εργασιών που φέρεται να εκτέλεσε στο έργο στην δεν έχει δηλωθεί ως δραστηριότητα της επιχείρησης στο μητρώο της αρμόδια Δ.Ο.Υ.

-Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./2018 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία καθώς και τα αποδεικτικά είσπραξης και πληρωμών.

-Η εξόφληση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς την φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της λήπτριας επιχείρησης.

Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από Οπισθογραφήσεις της τα χρηματικά ποσά δεν εισπράττονται από την επιχείρηση αλλά οι επιταγές οπισθογραφούνται ή εισπράττονται.

από τρίτα πρόσωπα και επιχειρήσεις όπως εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ · ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ .	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ
1		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΤΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΤΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
3		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΤΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
4		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΤΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

5	.....	20.000,00	31/7/2012	.....
6	.....	20.000,00	31/7/2012	.....
7	.....	20.000,00	30/6/2012	.....
8	.....	20.000,0	30/6/2012	.....
9	.....	10.000,00	31/5/2012	.....
10	.....	10.000,00	31/5/2012	.....
11	.....	10.000,00	31/5/2012	.....
12	.....	10.000,00	31/5/2012	.....
13	.....	10.000,00	30/4/2012	.....
14	.....	10.000,00	31/3/2012	.....
15	.....	15.000,00	31/3/2012	.....
16	.....	5.000,00	30/4/201	.....
17	.....	3.000,00	20/10/20.12-	.....
18	.....	4.000,00	20/10/2012	.....
19	.....	20.000,00	31/7/2012	.....
20	.....	20.000,00	31/6/2012	.....
21	.....	20.000,00	31/7/2012	.....
22	.....	20.000,00	31/8/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
23	.....	20.000,00	31/8/201.2	.....
24	.....	15.000,00	31/3/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
25	.....	60.000,00	17/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
26	.....	40.000,00	19/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
27	.....	60.000,00	17/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
	ΣΥΝΟΛΑ	462.000,00		

Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αρ./2018. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα αποδεικτικά είσπραξης και πληρωμών.

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, η επιχείρηση «..... του» δραστηριοποιήθηκε αποκλειστικά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τα

στοιχεία αυτά εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό από την εκδότρια επιχείρηση την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α. Οι λήπτριες επιχειρήσεις με τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών μείωση των φορολογητέων κερδών τους.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)& Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) και στην από 04-11-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά, για την κρινόμενη χρήση, έτσι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 §3περ.β΄&§ 5 του Ν. 4337/2015** (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο αφορούσαν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που είχαν αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β΄ του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....
ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι:

«2.Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει

από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, στην περίπτ. δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με

τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.....»

Επειδή, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα, α) της μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων με συνέπεια να καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις και β) της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μεγάλη έκταση, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν.2238/94 και των άρθρων 48§3&32 του Ν.2859/2000, όπως αναλυτικώς αναφέρονται στις από 04-11-2019 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Επειδή, η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, σαν λήπτρια του εικονικού στοιχείου, δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκρών του, το αναγραφόμενο στο ληφθέν εικονικό στοιχείο ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει

αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια να καταβάλλει λιγότερο φόρο εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)] της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) και στις από 04-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επί της οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./24-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε, η επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ

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

ΚΒΣ

Διαχειριστική περίοδος 01/01 -31/12/2012

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 63.075,40€ X 40% =25.230,16€

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν4174/2013(ΚΦΔ) [1.000,00€x2(μία φορά υποτροπή)]=2.000,00€

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Διαχειριστική Περίοδος	01/01/2012-31/12/2012
Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.946,39
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	9.091,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.037,60

Γ) Φ.Π.Α.

Διαχειριστική Περίοδος	01/01/2012-31/12/2012
Διαφορά φόρου	15.667,93
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	15.840,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.508,22

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.