



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/12/2021

Αριθμός απόφασης: 3688

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με **ΑΦΜ**, με έδρα στα Γρεβενά, επί της οδού - Τ.Κ 51100, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά : α) της με αρ. **/26-07-2021** γνωστοποίησης πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015, β) της με αρ. **/22-07-2021**, οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, γ) της με αρ. **/22-07-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, δ) της με αρ. **/22-07-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, ε) της με αρ. **/22-07-2021**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, στ) της με αρ. **/22-07-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, ζ) της με αρ. **/22-07-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, η) της με αρ. **/22-07-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 § 1 του ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, θ) της με αρ. **/22-07-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και ι) των με αρ.,, **και** **/22-07-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Ε.**» **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:

Η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ασκείται **απαραδέκτως**, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αριθ. 28627/26-07-2021 γνωστοποίησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καθώς το προσβαλλόμενο με την ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο **στερείται εκτελεστότητας**, διότι έχει καθαρά πληροφοριακό χαρακτήρα.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, δεν επιβλήθηκε φόρος σε βάρος της προσφεύγουσας, αλλά επαναπροσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση στο ύψος των 35.064,11 €, έναντι του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ύψους 44.264,11 €.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 10.400,00 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 3.120,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 13.520,00€.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 29.754,00 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 14.877,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 44.631,00 €.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 15.234,57 €, πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 5.777,29 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 21.011,86 €.

Με την με αρ. **/22-07-2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.600,00€, επειδή, έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ύψους 9.200,00 €, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 55§2δ του ν. 4174/2013, 7 του ν. 4337/2015 και 79 του ν. 4472/2017.

Με την με αρ. **/22-07-2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 3.864,00€, επειδή, έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ύψους 7.728,00 €, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 55§2δ του ν. 4174/2013, 7 του ν. 4337/2015 και 79 του ν. 4472/2017.

Με την με αρ. **/22-07-2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 § 1 του ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.900,00€, επειδή, έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ύψους 3.800,00 €, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 55§2δ του ν. 4174/2013, 7 του ν. 4337/2015 και 79 του ν. 4472/2017.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 3.800,00 €, πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας, ύψους 4.424,34 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 8.224,34 €.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 3.578,47 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ύψους 4.339,16 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 8.066,00 €.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 28.049,64 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ύψους 32.658,20 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 60.707,84 €.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 20.362,23 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ύψους 23.707,75 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 44.069,98 €.

Με την με αρ. **/22-07-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 9.900,00 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ύψους 7.566,57 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 17.466,57 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 22/07/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013, Φ.Π.Α. και προστίμων άρθρου 79 του ν. 4472/2017, για τα οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 (χρήσεις 2009, 2010, 2011, 2012, 2013) και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, δυνάμει των με αριθμ., και /19-04-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων –

εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4174/2013(Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και το με αριθ. πρωτ. /16-11-2020 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας Υπηρεσίας. Ειδικότερα, διενεργήθηκε έλεγχος, από το Τμήμα Α5 Κοζάνης της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, στα πλαίσια του οποίου κρίθηκε αναγκαία η παραλαβή - κατάσχεση φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.». Ακολούθως συντάχθηκε η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και καταλογίστηκαν παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόθηκαν οι αριθμ.,, και /24-11-2020, πράξεις επιβολής προστίμων για τις χρήσεις 2009, 2010, 2011, 2013, αντίστοιχα και οι υπ'αρ. και /24-11-2020 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με συστημένη επιστολή στις 3/12/2020 και στη συνέχεια διαβιβάστηκαν οι από 05/11/2020 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /13-08-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των ληφθέντων τιμολογίων εκδόσεως , ως εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές / αγορές, ενώ αφορούν σε πραγματικές αγορές / υπηρεσίες, καθόσον η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με αξιόγραφα, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. Πιθανή περίπτωση εικονικότητας τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη – καλοπιστία.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση διαχειριστικές/φορολογικές περιόδους.
3. Μη σύννομη η εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως αντισυνταγματικής και ως αντίθετης στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Αντισυνταγματική η αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3. Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

4. Αναδρομική εφαρμογή της θεσπισθείσας ευμενέστερης φορολογικής κυρωτικής ρύθμισης του άρθρου 3 § 4 του ν. 4337/2015, όπου οι εν λόγω συμπεριφορές / ουσιαστικές παραβάσεις φοροδιαφυγής τελούμενες από 1/12/2015 και εφεξής, δεν επισύρουν πλέον το παραμικρό πρόστιμο.
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών:

Επειδή, το ζήτημα της εικονικότητας των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 250.600,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 55.678,00 €, για τις χρήσεις / φορολογικά έτη 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 και 2015, κρίθηκε από την Υπηρεσία μας, με την έκδοση της αριθμ. /30-06-2021 απορριπτικής απόφασης, επί της αριθ. /08-01-2021 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών, δε δύναται να αποτελέσει εκ νέου αντικείμενο κρίσης κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων» προϋσχύουσες 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* Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 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... 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».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, 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».

Επειδή, με τις διατάξεις 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. 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.»

Επειδή, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 1058/2020, σκέψη 7) αναγνωρίζεται ότι : « Επειδή, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α. καθιερώνεται ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας. Παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό εισάγεται με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, για την περίπτωση υποβολής περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, οπότε η σχετική αξίωση του Δημοσίου παραγράφεται μετά τριετία από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Δεν προβλέπεται, αντιθέτως, η δυνατότητα παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής σε άλλες περιπτώσεις, όπως στην περίπτωση που, κατά το τελευταίο έτος αυτής, περιέρχονται στην αρμόδια για τον καταλογισμό του φόρου αρχή στοιχεία που δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της και επί των οποίων στηρίζεται η, κατόπιν ελέγχου, έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας. Αντίστοιχη ρύθμιση δεν περιελήφθη ούτε στην παράγραφο 2 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α., με την οποία προβλέπεται, για τις περιοριστικά απαριθμούμενες στον νόμο περιπτώσεις - μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ανακρίβεια της δήλωσης που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία - η κατ' εξαίρεση δεκαετής παραγραφή των σχετικών φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Εξάλλου, δεν είναι δυνατή η, κατ' αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παρέκταση της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Π.Α., σε περιπτώσεις που, κατά το τελευταίο έτος αυτής, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής κρίσιμα στοιχεία, δυνάμενα να στηρίξουν την επιβολή συμπληρωματικού φόρου προστιθέμενης αξίας, λόγω ανακρίβειας της οικείας δηλώσεως. Τούτο δε διότι, πέραν του ότι τα ζητήματα παραγραφής του δικαιώματος προς καταλογισμό φόρου προστιθέμενης αξίας ρυθμίζονται ειδικώς με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α., με συνέπεια να μην καταλείπεται, κατ' αρχήν, πεδίο αναλογικής εφαρμογής των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, η προμνησθείσα διάταξη του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η οποία εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περιπτώσεως β' της αυτής παραγράφου, δεν μπορεί, λόγω και του εξαιρετικού της χαρακτήρα, να τύχει εφαρμογής ούτε για την επιβολή φόρου εισοδήματος μετά την πάροδο της κατά κανόνα προβλεπόμενης και στη φορολογία εισοδήματος πενταετούς παραγραφής (ΣτΕ 1056/2020). Το γεγονός, εξάλλου, ότι τυχόν παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής θα ήταν, ενδεχομένως, δικαιολογημένη, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος τίθενται υπόψη των αρμοδίων αρχών σε χρόνο πλησίον της εκπνοής της προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι, ενόψει των συνταγματικών

αρχών της νομιμότητας του φόρου και της ασφάλειας δικαίου, επαρκές για την ερμηνευτική συναγωγή αντίστοιχης ρυθμίσεως, για την οποία, αντιθέτως, απαιτείται ρητή και, πάντως, σαφής νομοθετική πρόβλεψη. Άλλωστε, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α. και, συγκεκριμένα, στην παράγραφο 3 αυτού περιελήφθη ρύθμιση περί παρεκτάσεως της προβλεπόμενης από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου πενταετούς παραγραφής, σε περίπτωση υποβολής περιοδικής ή εκκαθαριστικής δηλώσεως φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το τελευταίο έτος αυτής, με αποτέλεσμα η παράλειψη του νομοθέτη να προβλέψει και άλλες περιπτώσεις παρέκτασης της συνήθους παραγραφής να μην μπορεί να θεωρηθεί ως ακούσια και, κατ' επέκταση, ως δυνάμενη να καλυφθεί με αναλογική εφαρμογή άλλων διατάξεων.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ. 18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002**, ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά . Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 36 του Ν. 4174/26-7-2013**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την **παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12-2019** τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του **άρθρου 36** του ν. **4174/2013**, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει των με αριθ., και /19-04-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων – εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και το με αριθ. πρωτ. /16-11-2020 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., της ίδιας Υπηρεσίας, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε ότι, η επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ:, εξέδωσε στις διαχειριστικές/φορολογικές περιόδους -χρήσεις 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 και 2015 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Ειδικότερα:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Τα ανωτέρω έγγραφα, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009, 2010, 2011 και 2013, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1997 και της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, καθόσον περιήλθαν εις

γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στις 09/10/2020, ήτοι, μετά την παρέλευση του κανονικού χρόνου της παραγραφής (πενταετίας) και μάλιστα, για τη χρήση 2009, στο τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής, η οποία παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, κατά τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994. Συνεπώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής και το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2009 και 2010, λήγει την 31/12/2021 και για τις χρήσεις 2011 και 2013, στις 31/12/2022 και 31/12/2024, αντίστοιχα.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2014 δεν τίθεται θέμα παραγραφής, μολονότι η με αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε πέραν της πενταετίας. Τούτο, διότι, αφενός τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, καθότι έχει εκδοθεί η με αριθ. /24-11-2020 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. φορολογικού έτους 2014, η οποία μάλιστα κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, στις 3/12/2020, δηλαδή εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη, και ο χρόνος παραγραφής του φορολογικού έτους 2014, συμπληρώνεται την 31/12/2022 και αφετέρου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της φοροδιαφυγής του άρθρου 36 του ν. 4174/2013.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015, επίσης δεν τίθεται θέμα παραγραφής, δεδομένου ότι, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, η φορολογική αρχή εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος (..... /2021) εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος των διαχειριστικών χρήσεων/φορολογικών ετών 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 και 2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και τα πρόστιμα των άρθρων 55 περ. 2δ' του ν. 4174/2013 και 79 του ν. 4472/2017 :

Επειδή η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων – εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4174/2013(Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και το με αριθ. πρωτ. /16-11-2020 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., της ίδιας Υπηρεσίας, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2013, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000, καθόσον περιήλθαν εις γνώση

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στις 09/10/2020, ήτοι, μετά την παρέλευση του κανονικού χρόνου της παραγραφής (πενταετίας), τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής και το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2013, λήγει την 31/12/2021, 31/12/2022 και 31/12/2024, αντίστοιχα. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν εφαρμογής και στα πρόστιμα Φ.Π.Α. (αριθ. και /22-7-2021 πράξεις επιβολής προστίμων της παρ. 2δ' του άρθρου 55 του ν. 4174/2013) εφόσον γι' αυτά, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000).

Αντιθέτως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., για τη χρήση 2009 έχει παραγραφεί κατά την 31/12/2020, διότι σύμφωνα με την αρ. 1058/2020 Απόφαση του ΣτΕ, δεν είναι δυνατή η αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε, η οποία εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περιπτώσεως β' της παραγράφου αυτής. Άλλωστε, σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω απόφασης του ΣτΕ, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. και, συγκεκριμένα, στην παράγραφο 3 αυτού περιελήφθη ρύθμιση περί παρεκτάσεως της προβλεπόμενης από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου πενταετούς παραγραφής, σε περίπτωση υποβολής περιοδικής ή εκκαθαριστικής δηλώσεως φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το τελευταίο έτος αυτής, με αποτέλεσμα η παράλειψη του νομοθέτη να προβλέψει και άλλες περιπτώσεις παρέκτασης της συνήθους παραγραφής να μην μπορεί να θεωρηθεί ως ακούσια και, κατ' επέκταση, ως δυνάμενη να καλυφθεί με αναλογική εφαρμογή άλλων διατάξεων. Επιπλέον δεν χρήζουν εφαρμογής, ούτε οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, καθότι αυτές ισχύουν για περιπτώσεις επέκτασης της πενταετούς παραγραφής κατά δύο ακόμη έτη, περίπτωση που δε συντρέχει εν προκειμένω. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν εφαρμογής και στο πρόστιμο Φ.Π.Α. (αριθ. /22-7-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017) εφόσον γι' αυτό, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000).

Επειδή, η με αριθ. /22-7-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 εκδόθηκε μεν πέραν της πενταετίας, ωστόσο, αφενός τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, με τις οποίες παρατείνεται για δύο ακόμη έτη, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ, καθότι έχει εκδοθεί η με αριθ. /24-11-2020 απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, στις 3/12/2020, δηλαδή εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής και αφετέρου τυγχάνουν οι διατάξεις της φοροδιαφυγής του άρθρου 36 του ν.

4174/2013 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου και ο χρόνος παραγραφής της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, συμπληρώνεται την 31/12/2022.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015, επίσης δεν τίθεται θέμα παραγραφής, δεδομένου ότι, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, η φορολογική αρχή εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (...../22-7-2021) εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου Φ.Π.Α, γίνεται δεκτός μόνο για τις με αριθ. και /22-07-2021 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα, ενώ απορρίπτεται ως προς την ακύρωση των λοιπών πράξεων Φ.Π.Α. και προστίμων του άρθρου 55 παρ. 2δ' του ν. 4174/2013.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη σύννομης εφαρμογής της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, περί φορολογίας εισοδήματος, ως αντισυνταγματικής και αντίθετης με την αρχή της χρηστής διοίκησης, απαραδέκτως προβάλλεται εν προκειμένω, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται σε έλεγχο άλλου αντικειμένου, ήτοι, επεξεργασίας κατασχεμένων και εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς..

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».*

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι 26/7/2013, : «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι 17/10/2015: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...»

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : « η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του Ν.4337/2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι : «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που

επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 79, του νόμου 4472/2017**, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του ως άνω νόμου, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, δυνάμει των παρ. 4 α και β του άρθρου 3 και παρ.9 άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) καταργήθηκαν από την 1.12.2015, οι παρ.1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών τιμολογίων. Συνεπώς προσθέτει, ότι το νέο νομικό πλαίσιο είναι σαφώς ευνοϊκότερο, κάθε δε διάταξη που εμποδίζει την αναδρομική εφαρμογή της νέας ευνοϊκότερης κατάστασης αντιβαίνει στο Κοινοτικό Δίκαιο κι επομένως τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ολοσχερώς.

Επειδή με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι

δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(και συνακόλουθα με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και πρόσθετων φόρων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής

παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **13-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα :

1. Την επικύρωση των α) υπ'αρ.,, /22-07-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2014, αντίστοιχα και β) των υπ'αρ. και /22-07-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα.
2. Την επικύρωση των υπ'αρ. και /22-07-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015, αντίστοιχα.
3. Την επικύρωση των υπ'αρ. και /22-07-2021 πράξεων επιβολής προστίμων Φ.Π.Α άρθρου 79 ν.4472/2017, φορολογικών περιόδων 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015, αντίστοιχα.
4. Την ακύρωση των υπ'αρ. και /22-07-2021 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Αρ. πράξης	Διαχειριστική περίοδο /φορολογική περίοδο έτος	Κύριος φόρος	Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 58 του ν.	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της
------------	--	--------------	---	---

			4174/2013	παρούσας απόφασης
...../22-7-21	01/01/2009-31/12/2009	3.726,84	4.339,16	8.066,00
...../22-7-21	01/01/2010-31/12/2010	28.049,64	32.658,20	60.707,84
...../22-7-21	01/01/2011-31/12/2011	20.362,23	23.707,75	44.069,98
...../22-7-21	01/01/2013-31/12/2013	9.900,00	7.566,57	17.466,57
...../22-7-21	01/01/2014-31/12/2014	10.400,00	3.120,00	13.520,00
...../22-7-21	01/01/2015-31/12/2015	29.754,00	14.877,00	44.631,00

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου που επιβλήθηκαν με τις αριθμ. και /22-07-2021 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Επί της υπ' αρ./22-07-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	824.668,42	824.668,42	824.668,42	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	705.353,28	685.353,28	705.353,28	0,00
Φόρος εκροών	156.687,00	156.687,00	156.687,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	156.687,00	152.887,00	156.687,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.800,00		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		4.424,34		
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.224,31	0,00	0,00

Επί της υπ' αρ./22-07-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.707.759,27	1.707.759,27	1.707.759,27	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.202.869,30	1.162.869,30	1.162.869,30	40.000,00
Φόρος εκροών	392.784,65	392.784,65	392.784,65	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	437.048,76	427.848,76	427.848,76	9.200,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	44.264,11	35.064,11	35.064,11	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	44.264,11	35.064,11	35.064,11	9.200,00

Επί της υπ' αρ./22-07-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.776.774,95	1.776.774,95	1.776.774,95	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.359.170,80	1.256.570,80	1.256.570,80	102.600,00
Φόρος εκροών	408.658,25	408.658,25	408.658,25	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	426.221,68	393.423,68	393.423,68	32.798,00
πιστωτικό υπόλοιπο	17.563,43			
Χρεωστικό υπόλοιπο		15.234,57	15.234,57	15.234,57
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013		5.777,29	5.777,29	5.777,29
Σύνολο φόρου για καταβολή		21.011,86	21.011,86	21.011,86
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.563,43			-17.563,43

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Γ. Ως προς τα πρόστιμα ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017)

Πρόστιμο άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017	Βάσει	Βάσει
-------------------------------------	-------	-------

	ελέγχου	Απόφασης
Υπ'αρ./22-07-2021 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009	1.900,00	0,00
Υπ'αρ./22-07-2021 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014	4.600,00	4.600,00
Υπ'αρ./22-07-2021 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015	3.864,00	3.864,00

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.