



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 03/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2194

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2021, β) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, ε) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, στ) της υπ'

αριθμ. πρωτ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας φορολογικού έτους 2016, και
ζ) της υπ' αριθμ. πρωτ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, τις από 22/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ν.4337/2015, ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), ν.4174/2013, προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.000,00 ευρώ**, λόγω υποτροπών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμ. πρωτ./2021 και/-2021 έγγραφα αιτήματα – προσκλήσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων που τήρησε για τις χρήσεις 01/01/2015 - 31/12/2016, με σκοπό τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **28.910,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2015 - 16/10/2015 έλαβε δύο (2) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013, ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», συνολικής καθαρής αξίας 72.275,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 8, 9 και 15 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4174/2013 ($72.275,00 * 40\%$).

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **8.312,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του

ν.4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω φορολογική περίοδο διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 72.275,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 16.623,25 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 περ. β' και 3 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ($16.623,25 * 50\%$).

δ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 28.120,38 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 13.766,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **41.887,21 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 19.085,01 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 9.542,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **28.627,52 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

στ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.245,19 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 622,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.867,79 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

ζ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 20.630,97 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.315,49 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.671,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **33.617,71 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 22/12/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ν.4337/2015, ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), ν.4174/2013, προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνία, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./...../2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ / 06-05-2021 Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο διαβιβάστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προς τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας με συνημμένη την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση 2015 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.275,00 ευρώ και στη χρήση 2016 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.400,00 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία

«.....», ΑΦΜ Ειδικότερα, από τον έλεγχο – έρευνα που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην παραπάνω επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο μηχανημάτων ειδικής χρήσης», αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι κατά τα έτη 2015-2017 είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε χίλια τριάντα οκτώ (1.038) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.035.855,78 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, διενεργώντας δικό της έλεγχο, λόγω του επικείμενου χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, επικοινωνήσε τηλεφωνικά με το λογιστήριο της επιχείρησης για να λάβει γνώση του ελέγχου, και παράλληλα κοινοποίησε νόμιμα, μέσω συστημένης επιστολής στη δηλωθείσα διεύθυνση της επιχείρησης του προσφεύγοντος, τη με αριθμ. πρωτ./2021 επιστολή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και τη με αριθμ. πρωτ./2021 πρόσκληση για προσκόμιση αντιγράφων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου εντός πέντε (5) ημερών να τα θέσει στη διάθεση του ελέγχου, με σκοπό της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2016. Καθώς τα παραπάνω έγγραφα επεστράφησαν στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας ως αζήτητα και ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα, ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με την επιχείρηση και συνέταξε και δεύτερη πρόσκληση με αριθμ. πρωτ./2021. Ο προσφεύγων επίσης δεν ανταποκρίθηκε και σε αυτό το δεύτερο αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα. Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία ο έλεγχος, αδυνατώντας να προβεί στις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, δεν έλαβε υπόψη του τα έξοδα, δαπάνες, αγορές, εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (όπως προκύπτει από το Vies), καθώς και τις λοιπές αγορές της από το εσωτερικό της χώρας, για τον προσδιορισμό των κερδών της και του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, διαπιστώσεων ελέγχου και της κείμενης νομοθεσίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα επιβληθέντα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν.4337/2015 δια της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου και του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 δια της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., είναι ακυρωτέα ενόψει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη/έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Άλλως θα πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015 και να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ για την υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξη επιβολής προστίμου, κατ' εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης.

2. Μη νόμιμη η επιβολή σε βάρος του προστίμων και φόρων από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ενόψει του ότι δεν αιτιολογείται το πόρισμα του για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των οριζόμενων στη διάταξη του άρθρου 64 του ν.4174/2013.
3. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων λόγω της πλημμελούς εκτίμησης των αποδείξεων και της εσφαλμένης ερμηνείας των εφαρμοστέων νομικών διατάξεων.
4. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι υφίσταται εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν, τα σε βάρος της εταιρείας πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ενόψει της καλής πίστης της.
5. Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά τιμολόγια, καθόσον η επιχείρησή του ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα δε επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.
6. Μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο για τη μη επίδειξη – προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, καθώς αυτά βρίσκονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, όπου και παραδόθηκαν κατά τη διαδικασία διακοπής εργασιών της επιχείρησής του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4174/2013:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή στις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή 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 συναλλακτικώς 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό

τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015)

Επειδή, εν προκειμένω, έπειτα από σχετικό έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο μηχανημάτων ειδικής χρήσης», αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, τυγχάνει δε **συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο** και κατά τα έτη 2015-2017 εξέδωσε χίλια τριάντα οκτώ (1.038) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.035.855,78 ευρώ.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, η οποία έλαβε στη χρήση 2015 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.275,00 ευρώ και στη χρήση 2016 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.400,00 ευρώ.

Επειδή, στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας επικοινωνήσε τηλεφωνικά με το λογιστήριο της επιχείρησης του προσφεύγοντος για να λάβει γνώση του ελέγχου, και παράλληλα κοινοποίησε νόμιμα, μέσω συστημένης επιστολής στη δηλωθείσα διεύθυνση της επιχείρησης, τη με αριθμ. πρωτ./2021 επιστολή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και τη με αριθμ. πρωτ./2021 πρόσκληση για προσκόμιση αντιγράφων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου εντός πέντε (5) ημερών να τα θέσει στη διάθεση του ελέγχου. Καθώς τα παραπάνω έγγραφα επεστράφησαν στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας ως αζήτητα και ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα, ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με την επιχείρηση και συνέταξε και δεύτερη πρόσκληση με αριθμ. πρωτ./2021. Ο προσφεύγων επίσης δεν ανταποκρίθηκε και σε αυτό το δεύτερο αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013. Περαιτέρω, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία ο έλεγχος, αδυνατώντας να προβεί στις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, δεν έλαβε υπόψη του τα έξοδα, δαπάνες, αγορές, εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (όπως προκύπτει από το Vies), καθώς και τις λοιπές αγορές της από το εσωτερικό της χώρας, για τον προσδιορισμό των κερδών της και του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 εμπειριστικά 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, στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζει:

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

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, μαζί με τις προσωρινές πράξεις, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, καθώς και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια των εικονικών στοιχείων εταιρεία επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας προέβη στη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα έξοδα, δαπάνες, αγορές, εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και οι λοιπές αγορές της από το εσωτερικό της χώρας, και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ενώ όσον αφορά τις παραβάσεις σχετικά με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων, στον οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

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

Επειδή, με την ενδικοφανή του προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η συναλλαγές του με την επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές. Ειδικότερα, αναφέρει ότι διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο κατασκευαστικές εργασίες από το 2000 έως το 2018, και στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας το έτος 2015 ανέλαβε διάφορες

τεχνικές – κατασκευαστικές εργασίες στο εργοστάσιο της εταιρείας «.....». Όπως συνηθίζεται στο επάγγελμά του, δεν απασχόλησε ο ίδιος υπαλληλικό προσωπικό, αλλά ανέθετε σε άλλους υπεργολάβους την εκτέλεση τμήματος εργασιών, και εν προκειμένω, για την εκτέλεση μέρους των εργασιών που είχε αναλάβει ως ανάδοχος στο εργοστάσιο της εταιρείας «.....», σύναψε τα από 30/11/2015 και 07/12/2015 συμφωνητικά με την εταιρεία «.....», η οποία ανέλαβε κατ' αυτόν τον τρόπο τις αναφερόμενες στα συμφωνητικά αυτά εργασίες. Κατά τον ίδιο τρόπο, το έτος 2016 ανέλαβε, ως ανάδοχος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», εργασίες σε καταστήματα της εταιρείας εμπορίας ηλεκτρικών ειδών «.....» και της εταιρείας εστίασης «.....», για τις οποίες χρησιμοποίησε ως υπεργολάβο την εταιρεία «.....», συνάπτοντας μαζί της τα από 03/02/2016 και 08/02/2016 ιδιωτικά συμφωνητικά. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκομίζει τα παραπάνω ιδιωτικά συμφωνητικά που έχει υπογράψει για τα έργα που ανέλαβε με τις εταιρείες «.....» και «.....», καθώς και τα ιδιωτικά συμφωνητικά με την υπεργολάβο εταιρεία «.....» τα οποία έχουν. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επίδικα τιμολόγια της ως άνω εταιρείας έχουν εξοφληθεί αναμφισβήτητα, μέσω των επιταγών της πελάτη εταιρείας «.....», ούτως ώστε να μην μπορεί να γίνεται λόγος για εικονικότητά τους. Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκομίζει: α) τις ποσού 8.780,00 ευρώ, ποσού 9.000,00 ευρώ, ποσού 9.000,00 ευρώ, ποσού 10.000,00 ευρώ, ποσού 10.000,00 ευρώ, ποσού 10.000,00 ευρώ και ποσού 10.000,00 ευρώ τραπεζικές επιταγές της τράπεζας Πειραιώς με χρέωση του λογαριασμού της εταιρείας «.....», β) τις ποσού 5.000,00 ευρώ, ποσού 6.500,00 ευρώ και ποσού 5.000,00 ευρώ τραπεζικές επιταγές της τράπεζας Alpha με χρέωση του λογαριασμού της εταιρείας «.....», γ) την επιταγή ποσού 9.700,00 ευρώ της τράπεζας Πειραιώς με χρέωση του λογαριασμού της εταιρείας «.....», καθώς και δ) τις/2015 και/2015 εκδοθείσες από τον ίδιο αποδείξεις είσπραξης.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία που προσκομίζονται σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύουν την είσπραξη των σχετικών ποσών από την εταιρεία «.....», καθώς δεν προσκομίζεται κανένα τραπεζικό παραστατικό από το οποίο να προκύπτει ότι αφενός οι παραπάνω επιταγές εισπράχτηκαν, και αφετέρου ότι οι εν λόγω επιταγές έχουν όντως οπισθογραφηθεί από τον προσφεύγοντα και για ποιον δικαιούχο, αφού ο προσφεύγων προσκομίζει ως αποδεικτικό στοιχείο μόνο αντίγραφο της μπροστά όψης του σώματος των επιταγών. Συνεπώς δεν προκύπτει η είσπραξη της αξίας των τιμολογίων από την αντισυμβαλλόμενη εκδότρια εταιρεία «.....» και ως εκ τούτου από κανένα αδιάσειστο στοιχείο δεν προκύπτει η πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το

μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό”:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, **δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση.** Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και **πραγματοποίησε τη συναλλαγή,**
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται **από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο,** δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,**
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

.....»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη, ωστόσο, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι

φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου (πρβλ. ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές και να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, ήτοι ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων στις χρήσεις 2015 και 2016 εκδόσεως «.....», αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του Ν.4337/2015 και του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με την **Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο** του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας”:

«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν.4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης δύο (2) εικονικών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013, φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, με εκδότρια εταιρεία την

«.....», συνολικής καθαρής αξίας 72.275,00 ευρώ επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας, ήτοι 28.910,00 ευρώ.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε.2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση, κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16/10/2015. **Επιπλέον για τις ως άνω παραβάσεις που διαπράττονται από την 17/10/2015 και μετά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 της Ε. 2042/10.5.2022 Εγκυκλίου.**

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω η με αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, φορολογικού έτους 2015, θα πρέπει να ακυρωθεί, καθώς σύμφωνα με τα δύο προσκομισθέντα εικονικά τιμολόγια της εταιρείας «.....» προς τον προσφεύγοντα, αυτά προκύπτει ότι έχουν εκδοθεί στις 19/12/2015 και 21/12/2015 αντίστοιχα, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 της Ε. 2042/10.5.2022 Εγκυκλίου, ποσού 2.500,00 ευρώ.

Επειδή, σχετικά με το επιβληθέν πρόστιμο για τη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 παρ. 2 του ν.4174/2013:**

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

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και

υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας οι με αριθμ. πρωτ./2021 και/2021 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, στις οποίες ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε, ο ισχυρισμός του δε περί παράδοσής τους στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, κατά τη διαδικασία διακοπής εργασιών της επιχείρησής του, αβασίμως προβάλλεται, καθώς ο ίδιος είχε υποχρέωση διαφύλαξής τους, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 2 του ν.4174/2013. Κατόπιν αυτών, ορθώς εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας η υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 λόγω μη ανταπόκρισης στα με αριθμ. πρωτ./2021 και/2021 έγγραφα αιτήματα – προσκλήσεις του ελέγχου για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων που τήρησε για τις χρήσεις 01/01/2015 - 31/12/2016.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ν.4337/2015, ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), ν.4174/2013, προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, την ακύρωση της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021,/2021,/2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

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

Α) Φορολογικό έτος 2015

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	4.003,11	76.278,11	76.278,11	72.275,00
	της συζύγου	3.801,10	3.801,10	3.801,10	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	655,50	21.286,47	21.286,47	20.630,97
Προκαταβολή φόρου		201,96	201,96	201,96	
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			10.315,49	10.315,49	10.315,49
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		379,88	3.051,13	3.051,13	2.671,25
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.493,40	2.493,40	2.493,40	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		4.380,74	37.998,45	37.998,45	33.617,71

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	126.020,82	126.020,82	126.020,82	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	137.185,12			137.185,12
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	28.984,79	28.984,79	28.984,79	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	32.388,39	864,41	864,41	31.523,98
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.403,60			3.403,60
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		28.120,38	28.120,38	28.120,38
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		13.766,83	13.766,83	13.766,83
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		41.887,21	41.887,21	41.887,21
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.403,60			3.403,60

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013: 0,00 ευρώ

(ακύρωση της υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015)

- Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 ν.4472/2017:

8.312,00 ευρώ

Β) Φορολογικό έτος 2016

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	4.200,00	9.859,94	9.859,94	5.659,94
	της συζύγου	6.628,88	6.628,88	6.628,88	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	632,05			
	Χρεωστικό ποσό		613,14	613,14	1.245,19
Προκαταβολή φόρου					
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			622,60	622,60	622,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.493,40	2.493,40	2.493,40	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.511,35	4.379,14	4.379,14	1.867,79

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	91.135,83	91.135,83	91.135,83	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	80.237,94			80.237,94
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	21.737,10	21.737,10	21.737,10	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.140,70	2.652,09	2.652,09	22.488,61
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.403,60			3.403,60
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		19.085,01	19.085,01	19.085,01
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		9.542,51	9.542,51	9.542,51
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		28.627,52	28.627,52	28.627,52
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.406,30			3.406,30

Γ) Φορολογικό έτος 2021

- Πρόσπιμο άρθρου 54 ν.4174/2013:

1.000,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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