



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 4/5/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1045

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **14/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατά α) της υπ' αρ. **...14-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 για το φορ. έτος 2015, β) της υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, γ) της υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, δ) της υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, ε) της υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2015, στ) της υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2016, ζ) της υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2017, και η) της υπ' αρ. **...14-12-2021** πράξη

επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017 για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14.01.2022** 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εκπόνησης μελετών περιβαλλοντικών επιπτώσεων τεχνικών έργων, πρόστιμο ποσού 2.075,70€, λόγω λήψης έως την 16.10.2015 είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 10.378,50€, πλέον ΦΠΑ 2.387,06€ έκδοσης της επιχείρησης «...» με ΑΦΜ
- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 5.490,84€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 2.745,42€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 630,37€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 8.866,63€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα του έσοδα της καθαρής αξίας πενήντα ενός (51) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 21.354,00€, πλέον ΦΠΑ 4.911,43€ ήτοι της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ**
- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 681,12€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 340,56€ και διαφορά συμψηφισμού 16,46€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.038,14€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα του έσοδα της καθαρής αξίας δέκα (10) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 3.096,00€, πλέον ΦΠΑ 712,08€ ήτοι της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ**
- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ, προστέθηκαν στα εισοδήματα του προσφεύγοντος καθαρά κέρδη από την επιχειρηματική του δραστηριότητα

ύψους 6.625,15€, χωρίς ωστόσο να προκύψει διαφορά φόρου προς καταβολή, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα του έσοδα της καθαρής αξίας δεκαοκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 8.640,00€, πλέον ΦΠΑ 2.073,60€ έκδοσης της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ**

- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση 37,22€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 4.874,21€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.107,79€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 6.982,00€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ (4.911,43€) των προαναφερθέντων πενήντα ενός (51) ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.
- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 749,30€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 374,65€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.123,95€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ (712,08€) των προαναφερθέντων δέκα (10) ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων και β) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προηγούμενης περιόδου προς έκπτωση 37,22€.
- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση 175,31€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.898,29€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 949,14€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 2.847,43€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ (2.073,60€) των προαναφερθέντων δεκαοκτώ (18) ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.
- Με την υπ' αρ. **...14-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017 για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.193,52€, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης (έως την 16.10.2015) των προαναφερθέντων είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 2.387,05€ * 50%.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από **14.12.2021** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014, ν.4174/2013 και ν.4337/2015, φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, ΦΠΑ (ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017) της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. **...2020** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. **.../06.10.2020** έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εις. ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ **...-**

12.10.2020) με συνημμένο το από **29.09.2020** πληροφοριακό δελτίο της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με το οποίο το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την εταιρεία **«...» με ΑΦΜ ...** είναι εικονικά και μεταξύ των ληπτών περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή σχετικών καταβληθέντων ποσών, ισχυριζόμενος ότι ενήργησε καλόπιστα στις υπό κρίση συναλλαγές και κατ' επέκταση έχει δικαίωμα έκπτωσης της συνολικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά και αναγνώρισης της αξίας και του ΦΠΑ στις φορολογητέες εισροές και τον ΦΠΑ αυτών, του συνόλου των επίμαχων ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)...., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και

φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 21ης Ιουνίου 2012 στις συνεδριζόμενες υποθέσεις C-80/11 και C-142/11: « ... 44 Επιπλέον, όπως συνάγεται από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, τα προδικαστικά ερωτήματα βασίζονται στην προκείμενη ότι, πρώτον, όπως προκύπτει από το αντίστοιχο τιμολόγιο, η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί δικαίωμα προς έκπτωση όντως διενεργήθηκε και, δεύτερον, ότι το εν λόγω τιμολόγιο περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται από την οδηγία 2006/112, οπότε πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία αυτή για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Πρέπει, ειδικότερα, να σημειωθεί ότι στην απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου δεν γίνεται λόγος για δόλιες ενέργειες του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, όπως υποβολή ψευδών δηλώσεων ή έκδοση εικονικών τιμολογίων.

45 Υπό τις συνθήκες αυτές, η άσκηση του δικαιώματος του υποκείμενου στον φόρο προς έκπτωση μπορεί να αποκλειστεί μόνον βάσει της νομολογίας που προκύπτει από τις σκέψεις 56 έως 61 της προαναφερθείσας αποφάσεως Kittel και Recolta Recycling, κατά την οποία πρέπει να αποδεικνύεται, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη αυτή έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο.

46 Ειδικότερα, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ πρέπει, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να λογισθεί ως μετέχων στην απάτη αυτή και δε ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ωφελείται ή όχι από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί σε μεταγενέστερο στάδιο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 56).

47 Αντιθέτως, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην λόγω οδηγία, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 37 έως 40 της παρούσας αποφάσεως, η επιβολή κυρώσεως, και ειδικότερα η άρνηση της αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση, στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσες αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψεις 52 και 55, καθώς και Kittel και Recolta Recycling, σκέψεις 45, 46 και 60).

48 Ειδικότερα, η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 11ης Μαΐου 2006, C 384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I 4191, σκέψη 32, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C 271/06, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I 771, σκέψη 23). ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **134/2016** γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ.1097/2016** του Υπουργείου Οικονομικών: «...13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ, (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα

του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη. ...

... 24. Σημειωτέον εν προκειμένω, ότι επί συναφών ερωτημάτων της διοικήσεως, τα οποία αφορούσαν έκπτωση δαπανών από το εισόδημα κατ' άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 και 22 του Ν. 4172/2013, έγιναν δεκτά τα εξής: (α) Με την υπ' αριθμ. **170/2014** γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήματος), 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, (β) Με την υπ' αριθμ. 28/2015

γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α΄ Τακτική Ολομέλεια), ότι λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Οι ως άνω γνωμοδοτήσεις έγιναν αρμοδίως αποδεκτές (ΠΟΛ. 1071/2015 και υπ΄ αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1168040 ΕΞ 2015/31-12-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) και οδηγήθηκαν στο πόρισμά τους με σκέψεις και αιτιολογίες ως οι ανωτέρω εκτιθέμενες στην παρούσα, μάλιστα δε στηρίχθηκαν σε νομολογιακά δεδομένα, τα οποία αφορούσαν την έκπτωση του ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση των ερωτημάτων που πραγματεύεται η παρούσα.

25. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα, κατά πλειοψηφία, 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 τον ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **170/2.6.2014** γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα «Έκπτωση δαπάνης ή μη στα ακαθάριστα έσοδα λήπτη εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου – Επιτρεπτή ή μη έκπτωση δαπάνης λόγω εικονικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής», απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ.1071/2015** του Υπουργείου Οικονομικών: « ... 2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω (κεφ. ΙΙ1Γ') παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη). ... Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου,

εικονικού ως προς το προσώπου 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 το άρθρο 62 παρ. 1 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, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσα από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές)

αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Επειδή, 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Σε κάθε περίπτωση, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των υπό κρίση τιμολογίων φορ. έτους 2015, 2016, 2017 χωρίς καλοπιστία, και ο προσδιορισμός του προστίμου Ε.Λ.Π. του φορ. έτους 2015, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από 14.12.2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014, ν. 4174/2013 και ν. 4337/2015 της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρησης «...» με ΑΦΜ ..., με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες φύλαξης (οι δηλωθείσες δραστηριότητες στο σύστημα TAXIS ανέρχονται σε 64), τα εξής:

- Δε λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα, επί της οδού ..., στην Αθήνα, όπως και στα δηλωθέντα υποκαταστήματα. Επίσης, δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας ή υποκαταστημάτων.
- Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό.
- Δεν δηλώνει εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ μετά τον Οκτώβριο του 2014.
- Σε σχετικό ερώτημα της ελεγκτικής αρχής, τουλάχιστον 13 εργαζόμενοι-φύλακες της εν λόγω ανώνυμης εταιρείας (κατά τα έτη 2013 – 2014), από τους 25 εργαζόμενους που απάντησαν, δήλωσαν ότι τα προηγούμενα έτη εργάζονταν στις εταιρείες φύλαξης «...» και «...» και αργότερα εργάστηκαν στη «...», αλλάζοντας, επομένως, μαζικά εργοδότη. 17 τουλάχιστον εργαζόμενοι δήλωσαν ότι δεν είχαν συναντήσει ποτέ τον ιδιοκτήτη – νόμιμο εκπρόσωπο της ανωνύμου εταιρείας, 2 τον είχαν δει μία φορά, ένας ελάχιστες φορές.
- Για το φορολογικό έτος 2015, δήλωσε ή δηλώθηκε ως λήπτρια 27 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 66.485,77€, (εκ των οποίων συναλλαγή καθαρής αξίας 31.238,00€ την ανέλαβε κατόπιν ιδιωτικού συμφωνητικού τρίτος και επομένως δεν την είχε πραγματοποιήσει η ίδια), και ως εκδότρια 938 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 4.715.400,89€.
- Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι οι δηλωμένες στις ΜΥΦ ως βασικές προμηθεύτριες τις εταιρείες «...» με **ΑΦΜ** ...και «...» με **ΑΦΜ** ..., εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς αυτήν καθαρής αξίας 4.287.190,86€, όταν η συνολική καθαρή αξία των εξόδων της για το 2016, όπως δηλώθηκαν στα οικείες καταστάσεις φορ. στοιχείων της ανερχόταν σε 4.288.380,35€. Δήλωσε δε έσοδα συνολικής καθαρής αξίας 3.740.878,92€, χωρίς όπως προαναφέρθηκε να απασχολεί υπαλλήλους τη χρονιά αυτή.
- Για το φορολογικό έτος 2017, από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων τρίτων, προέκυψε ότι 24 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.824.880,75€, που έλαβε από την οντότητα «...» με **ΑΦΜ** ..., 114 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.589.409,24€ που έλαβε από την «...» με **ΑΦΜ** ...και 71 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 742.127,19€ που έλαβε από την «...» με **ΑΦΜ** ..., ήταν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.
- Για τα φορολογικά έτη 2014 – 2017, σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, έχουν πραγματοποιηθεί πιστώσεις συνολικής αξίας 1.166.023,93€ και χρεώσεις συνολικής αξίας 1.177.269,39€. Αντίθετα, στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για το ίδιο χρονικό διάστημα δηλώνει ότι εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 51.821.846,44€, και ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 33.051.718,29€.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της ελεγκτικής υπηρεσίας για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

- Από τη συμπληρωματική καταγγελία του με αρ. ...**23.3.2016** πληροφοριακού δελτίου το οποίο διαβίβασε στην ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η Διεύθυνση Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙΠΑΕΕ) κι έλαβε τον αρ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ ...**3.11.2016**, προέκυψε ότι η εν λόγω οντότητα εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

2. Για τις υπό κρίση συναλλαγές με τον προσφεύγοντα:

- Ο προσφεύγων έλαβε εβδομήντα εννέα (79) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) έκδοσης της «...» με **ΑΦΜ:....**:

Φορ. Έτος	Πλήθος	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
2015	51	21.354,00	4.911,43	26.265,43
2016	10	3.096,00	712,08	3.808,08
2017	18	8.640,00	2.073,60	10.713,60

- Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία συμπεριλήφθηκαν στο βιβλίο εσόδων – εξόδων και στις δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και ΜΥΦ του προσφεύγοντος.
- Η αιτιολογία - περιγραφή στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αποτελεί η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε διάφορες εγκαταστάσεις επιχειρήσεων, όπως μελέτη εκτίμησης επαγγελματικού κινδύνου ξενοδοχείων, μελέτη Φ/Β πάρκου, επεξεργασία αποτύπωσης σημείων - θέσεων αυτοκινητοδρόμων, εργασία τοπογραφικής αποτύπωσης υδρευτικού δικτύου.
- Ο τρόπος εξόφλησής τους ήταν «τοις μετρητοίς».
- Ακολούθως, η ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ, συνεκτιμώντας ότι α) μεταξύ της εκδότριας των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανωνύμου εταιρείας και του προσφεύγοντος συντάχθηκε σύμβαση μελετών σε επιχειρήσεις, στις **06/10/2015**, στην οποία υπέγραφε και φερόταν να εκπροσωπεί την «...» με **ΑΦΜ ...**, άτομο με τα στοιχεία ... χωρίς να προκύπτει κάποια σχέση αυτού με την εταιρεία, β) συντάχθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά ανάληψης καθηκόντων τεχνικού ασφαλείας μεταξύ του προσφεύγοντος και των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων που αναφέρονται στα ανωτέρω επίμαχα τιμολόγια, γ) από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν στα ελεγχόμενα φορ. έτη 2015, 2016 και 2017 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, για διάφορες τεχνικές υπηρεσίες και μελέτες στις ανωτέρω επιχειρήσεις, που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, δ) σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η εκδότρια ανώνυμη εταιρεία, για το υπό κρίση διάστημα, δε διέθετε έδρα και υποκαταστήματα, ούτε εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ, ούτε πάγιο εξοπλισμό έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές, η εικονικότητα τους ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη χωρίς να αναγνωρίσει καλοπιστία στο πρόσωπο του εκδότη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη. Ωστόσο, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκομίζει προς επίρρωση των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου.

Περαιτέρω, ο κατακερματισμός των φορολογικών στοιχείων ανά ημέρα φαίνεται να έγινε με σκοπό η αξία τους να μην υπερβαίνει το όριο των πεντακοσίων ευρώ, ώστε να αποφευχθεί η εξόφληση με τραπεζικό μέσο (ενδεικτικά την **01.06.2015** έχουν εκδοθεί εννέα φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα τα Τ.Π.Υ. 401B, 402B, 403B, 404B, 405B, 406B, 407B, 408B και 409B, καθαρής αξίας 480,00, 410,00, 450,00, 400,00, 400,00, 480,00, 450,00, 400,00 και 480,00 αντίστοιχα, ενώ η ίδια τακτική ακολουθείται και σε άλλες μέρες).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ και επί των οποίων εδράζονται α) η υπ' αρ. **...14-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 για το φορ. έτος 2015, β) η υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, γ) η υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, δ) η υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, ε) η υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2015, στ) η υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2016, ζ) η υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2017, και η) η υπ' αρ. **...14-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017 για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΟΛΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δικαιώματος έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας των επίμαχων τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στη φορολογία εισοδήματος και του ΦΠΑ αυτών από τον φόρο φορολογητέων εκροών στη φορολογία του ΦΠΑ, λόγω καλοπιστίας του, απορρίπτεται **ως αναπόδεικτος**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. **.../14.01.2022** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:....**

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

Φορ. έτος 2015 - Φορ. περίοδος 1/1 – 31/12/2015

- Η υπ' αρ. **...14-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο αρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015	2.075,70

- Η υπ' αρ. **...14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	5.490,84
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.745,42
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	630,37
Καταλογιζόμενο ποσό	8.866,63

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η υπ' αρ. ...**14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	37,22
ΦΠΑ	4.874,21
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	2.107,79
Καταλογιζόμενο ποσό	6.982,00

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η υπ' αρ. ...**14-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 79 του Ν.4472/2017	1.193,52

Φορ. έτος 2016 - Φορ. περίοδος 1/1 – 31/12/2016

- Η υπ' αρ. ...**14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	681,12
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	340,56
Διαφορά συμψηφισμού	16,46
Καταλογιζόμενο ποσό	1.038,14

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η υπ' αρ. ...**14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	749,30
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	374,65
Καταλογιζόμενο ποσό	1.123,95

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

Φορ. έτος 2017 - Φορ. περίοδος 1/1 – 31/12/2017

- Η υπ' αρ. ...**14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00

- Η υπ' αρ. ...**14-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	175,31
ΦΠΑ	1.898,29
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	949,19
Καταλογιζόμενο ποσό	2.847,48

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.