



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/12/2023

Αριθμός απόφασης: 1226

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aae.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .../.../2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανή προσφυγή της οντότητας με την επωνυμία «.....», **διακριτικό τίτλο «.....», Α.Φ.Μ., αντικείμενο εργασιών «.....» και έδρα στην οδό «.....», Τ.Κ.,, κατά των με αριθμό: α)/22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β)...../22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ)/22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 δ)..... /22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 και ε)/22-06-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

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

6. Την από ...-.....-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../.../2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....», **διακριτικό τίτλο «.....», Α.Φ.Μ. , η οποίακατατέθηκε 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:**

Με την με αριθμό/22-06-2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 14.397,43€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ποσού 7.198,72€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή, ύψους **21.596,15€**, κατόπιν αναμόρφωσης των φορολογητέων κερδών της, λόγω **αποδοχής, λήψης και καταχώρησης** στα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία), **εκατό είκοσι (120) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους**, συνολικής καθαρής αξίας 49.646,29 ευρώ (σαράντα εννέα χιλιάδες εξακόσια σαράντα έξι ευρώ και είκοσι εννέα λεπτά) πλέον ΦΠΑ 11.915,51 ευρώ (έντεκα χιλιάδες εννιακόσια δέκα πέντε και πενήντα ένα λεπτά), έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Με την με αριθμό/22-06-2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.676,43€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ποσού

4.838,22€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή, ύψους 14.514,65€, κατόπιν αναμόρφωσης των φορολογητέων κερδών της, λόγω αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία), ογδόντα δύο (82) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 33.367,00€ (τριάντα τρεις χιλιάδες τριακόσια εξήντα επτά ευρώ) πλέον ΦΠΑ 8.008,08 ευρώ (οκτώ χιλιάδες οκτώ ευρώ και οκτώ λεπτά), έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Με την με αριθμό//22-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 10.049,33€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ποσού 5.024,67€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 15.074,00€.

Με την με αριθμό//22-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 8.241,38€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ποσού 4.120,69€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 12.362,07€ και προέκυψε ποσό φόρου για έκπτωση 513,08€.

Με την με αριθμό//22-06-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00€, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο, μετά από πρόσκληση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, τα διπλογραφικά βιβλία της και τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ:, της φορολογικής περιόδου από 01/01/2017 έως 31/12/2018.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από-.....-2023 Εκθέσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.//.....//10-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου//....-2021 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με θέμα την διενέργεια έρευνας και κατάσχεσης φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ, με συνημμένη την συνταχθείσα με ημερομηνία θεώρησης//.....//2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, σύμφωνα με την οποία, η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, από την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ., έλαβε φορολογικά στοιχεία αξίας, ως ακολούθως:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡ/ΚΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	2017	120	49.646,29	11.915,51	61.561,80
2	2018	82	33.367,00	8.008,08	41.375,08

Ακολούθως, από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, υιοθετήθηκε πλήρως το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καθώς κρίθηκε ότι, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία) από την ως άνω νομική οντότητα, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, εκατό είκοσι (120) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 49.646,29€, πλέον ΦΠΑ 11.915,51€ και ογδόντα δύο (82) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 33.367,00€, πλέον ΦΠΑ 8.008,08€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, αντίστοιχα.

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στις ...//...//2023, το με αριθμό ...//....-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α. Με το ανωτέρω σημείωμα κλήθηκε η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την

επίδοσή του. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου η ελεγχόμενη επιχείρηση, γνωστοποίησε στην ελεγκτική αρχή ότι για λόγους ανωτέρας βίας δεν προσκόμισε τα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία και στοιχεία) στον έλεγχο, ως ακολούθως: «Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. «Βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Θεσσαλονίκης», στις/...../2022, ημέρα και ώρα, εκδηλώθηκε πυρκαγιά στηνσε υπαίθριο χώρο αποθήκευσης και εμπορίας παλετών, ιδιοκτησίας «.....» {...} Κατά δήλωση της, κήκων: α).. β) Το αρχείο φορολογικών στοιχείων από τοντου έως σήμερα της εταιρείας». Από την ελεγκτική αρχή δεν έγινε δεκτός ο λόγος που δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας στον έλεγχο και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Πρώτος ισχυρισμός

Μη τέλεση των αποδιδόμενων σε βάρος της παραβάσεων – Μη επαρκής θεμελίωση και απόδειξη από τη φέρουσα πλήρως το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών– Καλή πίστη του λήπτη των φερόμενων ως εικονικών στοιχείων.

Δεύτερος ισχυρισμός

Μη νόμιμα επιβολή λόγω δήθεν παράβασης των διατάξεων του άρθρου 7 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε

περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει **ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα**».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.** 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, στο **άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο **άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.** 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 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.** δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται**

για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 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».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου) στην παρ. 2 ζ' αναφέρεται ότι, στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ. τ. Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναπαιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ. τ. Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, 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 αυτήν, ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τις εκδότριες των τιμολογίων (Σ.τ.Ε. 721/2014, Σ.τ.Ε. 1313/2013). Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τις εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος».

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. (Σ.τ.Ε. 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Σ.τ.Ε. όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την

απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. Σ.Τ.Ε. 1184, 1126/2010).

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.» (Σ.Τ.Ε. 1404/2015).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (Σ.Τ.Ε. 875/2012, Σ.Τ.Ε. 1295/1999).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση

θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. Σ.τ.Ε. 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), Σ.τ.Ε. 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), Σ.τ.Ε. 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), Σ.τ.Ε. 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), Σ.τ.Ε. 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), Σ.τ.Ε. 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα Σ.τ.Ε. 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), **αιτιολογία είναι**, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την **αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης** για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (άρθρο. 17 παρ. 3 του Κ.Δ.Διαδ.). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου

συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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 συναλλακτικά 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 ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, από τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

Επειδή, περαιτέρω, στο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) , όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του Ν. 4223/2013: « 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, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του

άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (Σ.τ.Ε. 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (Σ.τ.Ε. 2963/2013, Σ.τ.Ε. 1729/2013, Σ.τ.Ε. 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) **αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή**, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. **Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής**, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες **δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες**, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. γ) **εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά**. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης κ.λ.π. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές

αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ). 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ. 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **32 παρ. 1** του **Κώδικα Φ.Π.Α.** ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης **α'** της παραγράφου **1** του άρθρου **36**, β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η **εικονικότητα** των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από-.....-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, για την οντότητα «.....», με **ΑΦΜ**, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, για την προαναφερόμενη εκδότρια εταιρεία, διαπιστώθηκαν τα εξής: «Κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ στα είδη φορολογίας Εισοδήμα, ΦΠΑ και Ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων στην επιχείρηση : «..... – ΑΦΜ» διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό διάστημα από .../.../2015 έως .../.../2020, εξέδιδε συστηματικά εικονικά τιμολόγια χωρίς αντίκρισμα σε όλους τους αντισυμβαλλομένους με αυτή, με σκοπό την διάπραξη εγκλήματος φοροδιαφυγής (άρθρο 66 παρ.1), ήτοι την αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος (66 παρ.1^α) και ΦΠΑ (66 παρ.1^β). Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ τα κρινόμενα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία **είναι εικονικά** κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 και αφορούν συναλλαγές μη υπαρκτές στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:

- Δεν υφίσταται πάγιος εξοπλισμός για την εκσκαφή και μετακίνηση γαιών, καθώς ποτέ δεν δηλώθηκε αυτός ούτε καταβλήθηκε το απαιτούμενο τέλος για την χρήση μηχανημάτων έργου τις κρινόμενες χρήσεις, στο αρμόδιο τμήμα της Περιφέρειας
- Δεν υφίσταται όχημα ιδιοκτησίας της επιχείρησης προκειμένου να μεταφέρει υλικά, χώματα, ή άλλα εμπορεύματα. Όλα τα οχήματα που αναγράφονται στα κρινόμενα φορολογικά παραστατικά έχουν τεθεί σε ακινησία πολλά έτη πριν τις κρινόμενες χρήσεις, ή ανήκουν σε άλλες επιχειρήσεις μη συνεργαζόμενες με την ελεγχόμενη (μη ύπαρξη δηλώσεων ιδιωτικών συμφωνητικών έργου).
- Δεν υπάρχουν παραστατικά αγοράς για τα είδη τα οποία εμπορεύθηκε η ελεγχόμενη Αυτό προκύπτει από τη μη ύπαρξη δηλώσεων αντισυμβαλλόμενων προμηθευτών, τα κρινόμενα έτη.
- Η επιχείρηση δεν εμφανίζει υπαρκτή έδρα. Κατά τη σύνταξη της παρούσας, ο χώρος της έδρας της ελεγχόμενης είναι κλειστός και ερειπωμένος.
- Αν και δόθηκε πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και καταστατικού και υπήρξε και τηλεφωνική επικοινωνία με τους διαχειριστές της δεν προσκομίσθηκε ποτέ κανένα βιβλίο ή φορολογικό παραστατικό της επιχείρησης «.....» στον έλεγχο. Επίσης σε σχετική αναζήτηση δεν βρέθηκε λογιστής ή λογιστική εταιρία που να έχει αναλάβει τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Αντισυμβαλλόμενοι που έλαβαν παραστατικά από την ελεγχόμενη κατόπιν πρόσκλησης των κρινόμενων φορολογικών παραστατικών, προέβησαν σε τροποποιητικές δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, ενώ παράλληλα προσκομίσθηκαν Υπεύθυνες Δηλώσεις στην Υπηρεσία

μας, ότι τα ληφθέντα τιμολόγια από την εταιρεία ήταν εικονικά και οι συναλλαγές δεν έγιναν ποτέ.

- Από την αντιπαραβολή των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε η χρονολογική συνέχεια τους (έκδοση μεταγενέστερου αριθμού τιμολογίου σε προγενέστερη ημερομηνία από τον προηγούμενο), καθώς και η έκδοση τιμολογίου με τον ίδιο αύξοντα αριθμό σε διαφορετικές ημερομηνίες.

- Στα ανωτέρω προστίθεται και το γεγονός ότι ο ένας εκ των ομορρύθμων εταίρων, με την από/...../2019 Εξώδικη Γνωστοποίηση – Δήλωση Εξόδου από (κατ' άρθρο 261του Ν.4072/2012) κοινοποίησε προς τον αδελφό τουκαι προς την (ελεγχόμενη) εταιρία την εκούσια έξοδο του από αυτήν, από την επόμενη της λήψης της εν λόγω εξωδίκου, ήτοι από/...../2019, καταχωρώντας την εν λόγω μεταβολή και στο Γ.Ε.Μ.Η. και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Προς τούτο αναγκάστηκε να διεκπεραιώσει ο ίδιος την διαδικασία αυτοαπογραφής της εταιρίας στο Γ.Ε.Μ.Η, προκειμένου να μπορέσει να καταχωρηθεί η αποχώρηση του από αυτήν.

- Ο ομόρρυθμος εταίρος με το υπ' αριθμ./,,,-.....-2022 έγγραφο υπόμνημα που έστειλε ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθμό/-...-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υπηρεσίας μας, δήλωσε ότι « ... η εν λόγω εταιρία ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε, με συνέπεια από τα μέσα του έτους τα - να συμφωνήσουν τη λύση της και ο ανέλαβε να προβεί σε όλες τις απαιτούμενες προς τούτο ενέργειες. {...}

Από τον έλεγχο των συστημάτων *elenxis* και *taxis* της Υπηρεσίας διαπιστώθηκαν τα κάτωθι για την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ».

- Δεν έχουν υποβληθεί Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος από την χρήση/.....-/...../2012 και μετά.

- Η τελευταία περιοδική δήλωση ΦΠΑ που υποβλήθηκε είναι η αριθμό/..... και αφορά το τρίμηνο/.....-/...../20.... Δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.). Αντίθετα κατά το διασταυρωτικό έλεγχο αυτών με τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων προέκυψαν για το διάστημα των ετών-..... διαφορές καθαρής αξίας 1.664.731,83 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 397.515,13 ευρώ».

Επειδή, από τον περαιτέρω έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα: α) «Ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία της (διπλογραφικά βιβλία), κατά το φορολογικό έτος 2017, εκατό είκοσι (120) **ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία** αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 49.646,29 ευρώ (σαράντα εννέα χιλιάδες εξακόσια σαράντα έξι ευρώ και είκοσι εννέα λεπτά) πλέον ΦΠΑ 11.915,51 ευρώ (έντεκα χιλιάδες εννιακόσια δέκα πέντε και πενήντα ένα λεπτά), έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. και β) «Ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία της (διπλογραφικά βιβλία), κατά το φορολογικό έτος 2018, ογδόντα δύο (82) **ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία** αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 33.367,00€ (τριάντα τρεις χιλιάδες τριακόσια εξήντα επτά ευρώ) πλέον ΦΠΑ 8.008,08 ευρώ (οκτώ χιλιάδες οκτώ ευρώ και οκτώ λεπτά), έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα νομική οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ., δεν απέδειξε, με οποιοδήποτε τρόπο, ούτε και τεκμηρίωσε την πραγματοποίηση των συναλλαγών της, με την προμηθεύτρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., προκειμένου να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου περί λήψης ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων αξίας (Τιμολόγια Πώλησης) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, Περαιτέρω, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, ορθά δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από-2021 σχετική Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Πολυγύρου, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αλλά και οι από ...-2023 Εκθέσεις, Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ελεγκτικής αρχής, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αναπόδεικτος και απορριπτέος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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. 2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, 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 υπόθεση την οποία αφορά 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 Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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, στο άρθρο 61 παρ. 1, 2 και 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. 3. Ο Διοικητής αποφαινεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' και 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) ...δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος..».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015. Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι, προβλέπονται στο άρθρο 13 τα ακόλουθα: **«13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)** Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του Ν.Ν2690/1999 (Κ. Διοικ. Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του Π.Δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 Κ.Πολ.Δ.] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

Επειδή, ανωτέρα βία, συνεπαγόμενη την αναστολή των προβλεπόμενων από το νόμο ανατρεπτικών προθεσμιών για όσο χρόνο αυτή διαρκεί, συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με άκρα σύνεση και επιμέλεια, συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος τελεί σε πραγματική αδυναμία να επιμεληθεί των υποθέσεών του είτε αυτοπροσώπως, είτε δια τρίτου προσώπου.

Επειδή, η συνδρομή λόγων ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου, όπως εν προκειμένω η επιβολή προστίμου για μη προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων (διπλογραφικά βιβλία και στοιχεία) στον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη «Βεβαίωση» της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας, κατά δήλωση της νόμιμου εκπρόσωπου «.....» της προσφεύγουσας νομικής οντότητας **κάηκαν:** α) το αρχείο των φορολογικών στοιχείων, από τον του έως σήμερα, της εταιρίας «.....», β) το αρχείο φορολογικών στοιχείων από τον του έως σήμερα της ατομικής της επιχείρησης και γ) μέρος του αρχείου φορολογικών στοιχείων της εταιρίας του με την επωνυμία «», από τον του έως σήμερα, επιχειρήσεις που διατηρούσαν την έδρα τους σε άλλες διευθύνσεις, από την έδρα που χρησιμοποιούσε η προσφεύγουσα και οι οποίες ήταν **λήπτριες εικονικών φορολογικών στοιχείων** από την επιχείρηση «.....», σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε** οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι **επέδειξε την δέουσα επιμέλεια και σύνεση, προκειμένου να αποτρέψει το έκτακτο αυτό γεγονός,** όπως οι εκθέσεις, πραγματογνωμοσύνης, αστυνομικής αρχής, πυροσβεστικής υπηρεσίας κ.α. Πρέπει δηλαδή να **αποδεικνύεται** ότι η υπόχρεος νομική οντότητα **παρά τα μέτρα που έλαβε, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί.** (Σχετικές οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 1664/1971, Σ.τ.Ε. 935/1977).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα **δεν κατέθεσε** στην Φορολογική Αρχή το αίτημα που προβλέπουν οι ανωτέρω διατάξεις, μαζί με τα απαραίτητα δικαιολογητικά ώστε αυτή να αποφανθεί αν πληροί τις προϋποθέσεις για απαλλαγή των σχετικών προστίμων λόγω ανωτέρας βίας.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας **περί μη προσκόμισης των λογιστικών της αρχείων για έλεγχο στη φορολογική αρχή λόγω ανωτέρας βίας** τυγχάνει **απορριπτέος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης/...../2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας την επωνυμία «.....», **διακριτικό τίτλο** «.....», **Α.Φ.Μ.**, αντικείμενο εργασιών «.....» και έδρα στην οδό, Τ.Κ.,, ήτοι την **επικύρωση των με αριθμό:** α)/22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β)/22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ)/22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 δ)..../22-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 και ε) **516/22-06-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : 1) Η με αριθμό/22-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		2.913,12	52.559,41	52.559,41	49.646,29
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	844,80	15.242,23	15.242,23	14.397,43
Προκαταβολή φόρου		422,40	422,40	422,40	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			7.198,72	7.198,72	7.198,72
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		2.267,20	23.863,35	23.863,35	21.596,15

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

2) Η με αριθμό/22-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		1.719,30	35.086,30	35.086,30	33.367,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	76,20	9.752,63	9.752,63	9.976,43
Προκαταβολή φόρου		249,30	249,30	249,30	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			4.838,22	4.838,22	4.838,22
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.325,50	15.840,15	15.840,15	14.514,65

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

3) Η υπ' αριθμ./22.06.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017.

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	189.838,40	189.838,40	189.838,40	
Αξία φορολογητέων εισροών	183.061,99	133.415,70	133.415,70	(49.646,29)
Φόρος εκροών	45.561,20	45.561,20	45.561,20	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	47.427,38	35.511,87	35.511,87	(11.915,51)
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.866,18			(1.866,18)
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.049,33	10.049,33	10.049,33
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ		5.024,67	5.024,67	5.024,67
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.074,00	15.074,00	15.074,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.866,18	0,00	0,00	(1.866,18)

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

4) Η υπ' αριθμ./**22.06.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	60.495,91	60.495,91	60.495,91	
Αξία φορολογητέων εισροών	61.671,06	28.304,06	28.304,06	(33.367,00)
Φόρος εκροών	14.519,01	14.519,01	14.519,01	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.032,09	6.277,63	6.277,63	(8.754,46)
Πιστωτικό υπόλοιπο	513,08	513,08	513,08	
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.241,38	8.241,38	8.241,38
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.		4.120,69	4.120,69	4.120,69
Σύνολο φόρου για καταβολή		12.362,07	12.362,07	12.362,07
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	513,08	513,08	513,08	

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

5) Η με αριθμό/23-06-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2023 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00€	500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.