



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26-05-2025

Αριθμός απόφασης: 984

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 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. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςμε ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

Α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

Β) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018,

Γ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017 και

Δ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςμε ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, η οποία υποβλήθηκε 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 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου τη ΔΟΥ Καρδίτσας, μειώθηκε η δηλωθείσα από την προσφεύγουσα ζημία από το ποσό των 494.211,77€ στο ποσό των 279.834,41€, διότι ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, τριάντα τέσσερα (34) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο τη συναλλαγής, καθαρής αξίας 156.640,00€ πλέον ΦΠΑ 37.593,60€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... και δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 75.750,00€ πλέον ΦΠΑ 18.180,00€, εκδόσεως του υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 παρ.2 του Ν.4308/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 30.791,62€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 15.395,81€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 46.187,43€, διότι

ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 37.600,00€ πλέον ΦΠΑ 9.024,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... και εβδομήντα (70) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 261.280,00€ πλέον ΦΠΑ 62.707,20€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 παρ.2 του Ν.4308/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.

- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 51.450,57€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α του Ν 4987/2022 ύψους 25.725,28€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 77.175,85€, διότι ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, τριάντα τέσσερα (34) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο τη συναλλαγής, καθαρής αξίας 156.640,00€ πλέον ΦΠΑ 37.593,60€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... και δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 75.750,00€ πλέον ΦΠΑ 18.180,00€, εκδόσεως του υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 παρ.2 του Ν.4308/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 71.731,20€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α του Ν 4987/2022 ύψους 35.865,60€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 107.596,80€, διότι ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 37.600,00€ πλέον ΦΠΑ 9.024,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... και εβδομήντα (70) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 261.280,00€ πλέον ΦΠΑ 62.707,20€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 παρ.2 του Ν.4308/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017 και 2018 της ΔΟΥ Καρδίτσας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ.....εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την με αριθμόεντολή ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

α) η απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4987/2022 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, Τμήμα Ε2 Προληπτικών Ελέγχων, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., κατά το φορολογικό έτος 2018, μεταξύ άλλων, εξέδωσε εκατόν ενενήντα τρία (193) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 1.397.421,28€ πλέον ΦΠΑ 308.377,57€. Μεταξύ των ληπτών των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών παραστατικών είναι και η προσφεύγουσα.

β) η απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 4987/2022 της ΔΟΥ Καρδίτσας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., κατά το φορολογικό έτος 2017, μεταξύ άλλων, εξέδωσε εβδομήντα έξι (76) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Μεταξύ των ληπτών των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών παραστατικών είναι και η εν προκειμένω προσφεύγουσα.

γ) η απόέκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) της ΔΟΥ Καρδίτσας, σύμφωνα με την οποία, η επιχείρηση του «.....» με ΑΦΜ:....., κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις διακόσια τριάντα ένα (231) εικονικά ως προς το σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των ληπτών των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών παραστατικών είναι και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- 1) Παράνομη η απόέκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τη χρήση 2017, καθώς το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις προς επιβολή φόρων και προστίμων έχει υποπέσει σε παραγραφή από 31-12-2023. Δεν τίθεται ζήτημα δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, καθώς δεν στοιχειοθετείται η έννοια του συμπληρωματικού (νέου) στοιχείου.
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου-Ακυρότητα των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης προθεσμίας κοινοποίησης αυτών. Ειδικότερα, το Σημείωμα Διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 21-11-2024 και οι οριστικές πράξεις την 20-12-2024, ήτοι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν πριν την 23-12-2024 και μετά την 24-12-2024, ως όφειλαν, βάσει των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 33 και του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στερήθηκε της

δυνατότητας να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς της.

- 3) Ως προς την απόδειξη του συναλλακτικώς ανύπαρκτου και την αντιστροφή του σχετικού βάρους απόδειξης, η κρίση του ελέγχου ότι οι εκδότριες εταιρείες ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες είναι παντελώς αόριστη, πλημμελώς αιτιολογημένη και αναπόδεικτη. Ειδικότερα, η εκδότρια επιχείρησηείναι φορολογικά υπαρκτή.
- 4) Δε στοιχειοθετείται σε βάρος της η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια εταιρεία, διότι οι επίμαχες συναλλαγές της ήταν πραγματικές στο σύνολό τους και σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα ήταν καλόπιστη λήπτρια.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2017 «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει « αρχική ή» τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας.....

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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 27^α του άρθρου 66 του Ν 4646/2019, «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 66 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:
α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2057/2023 δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων. Ειδικότερα:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ](#), ορίζονται τα εξής: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση

περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 86](#) του ν. [4646/2019](#).

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 36](#) του ν. [4174/2013](#), όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) του [άρθρου 32](#) του ν. [4646/2019](#), σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.....

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της [παρ. 1 του άρθρου 66](#) του [ΚΦΔ](#). Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην [παρ. 3 του άρθρου 66](#) όρια.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1121/2018 «2. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του [άρθρου 45](#) του ν. [4172/2013](#), που δεν έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας και των οποίων η προθεσμία υποβολής δεν έχει λήξει, παρατείνεται μέχρι την 26η Ιουλίου 2018.».

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2017 η προσφεύγουσα υπέβαλε την 24-07-2018 την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. Ακολούθως, την 21-11-2023, η προσφεύγουσα υπέβαλε για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 την με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (έντυπο Ν), καθώς και την με αρ...../23-11-2023 Τροποποιητική Δήλωση - Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3), σύμφωνα με την οποία προέβη σε φορολογική αναμόρφωση κάποιων από τις αγορές-δαπάνες της.

Επειδή, ομοίως, η προσφεύγουσα υπέβαλε την 31-01-2018 την με αριθμό καταχώρησης αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 12^{ου} μήνα του έτους 2017. Ακολούθως, την 21-11-2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης

τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 12^{ου} μήνα του έτους 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις της οικειοθελούς συμμόρφωσης, βάσει των διατάξεων του Ν 4512/2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (άρθρο 36 παρ. 1 Ν 4174/2013), η προθεσμία της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2017 συμπληρώθηκε την 31-12-2023, ωστόσο κατόπιν υποβολής εκ μέρους της προσφεύγουσας, των προαναφερθέντων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, την 21-11-2023, ήτοι κατά το πέμπτο έτος της προθεσμίας παραγραφής, η εν λόγω προθεσμία παρατάθηκε κατά ένα έτος, ήτοι έως την 31-12-2024.

Δεδομένου ότι οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 20-12-2024, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, η έννοια της φοροδιαφυγής για εικονικά φορολογικά στοιχεία οριζόταν στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν 4174/2013, ως εξής «..... *Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».*

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, πέραν της παράτασης ενός έτους λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά το έτος 2023, συντρέχει και η περίπτωση δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής, ήτοι τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν 4174/2013, καθώς το ποσό του κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που δεν αποδόθηκε ανέρχεται στο ποσό των 51.450,57€, δηλαδή σαφώς μεγαλύτερο από τα όρια που τίθενται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013.

Συνεπώς το δικαίωμα το Δημοσίου, κατά το χρόνο έκδοσης των με αριθμό ... καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα,

τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 5104/2024 «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 5104/2024, στο άρθρο 33 περιγράφεται η διαδικασία που ακολουθείται με το πέρας του φορολογικού ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, καθώς και της έκθεσης ελέγχου. Προβλέπεται η παροχή της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, διά της κοινοποίησης σε αυτόν, με το πέρας του ελέγχου, σημειώματος διαπιστώσεων και της πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του. Εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, κοινοποιείται σε αυτόν η οριστική πράξη με την έκθεση ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον φορολογικό έλεγχο, εκδόθηκε το υπ' αριθ.(.....) Σημείωμα Διαπιστώσεων καθώς και οι: α) υπ' αριθ.Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 & 2018/.....καθώς και β) υπ' αριθ./.....Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την ίδια μέρα (.....) τόσο στην προσφεύγουσα όσο και στον μοναδικό εταίρο και διαχειριστή. Η εν λόγω ηλεκτρονική κοινοποίηση δεν αναγνώστηκε εντός δέκα ημερών και, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, η κοινοποίηση του ΣΔΕ και των προσωρινών πράξεων συντελέστηκαν την 01-12-2024.

Η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων, δεν διατύπωσε τις απόψεις της και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση και κοινοποίηση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου την

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν πριν παρέλθει η προθεσμία των είκοσι (20) ημερών προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις της και ισχυρίζεται ότι στερήθηκε της δυνατότητας να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς της.

Επειδή, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση **δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη**, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ 3382/2010, Ολ 4447/2012: *το Σύνταγμα στο άρθρο 20 παρ. 2 ορίζει ότι «[τ]ο δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του»*. Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως – το οποίο προβλέπεται πλέον και στο άρθρο 6 του μη διέποντος την επίδικη περίπτωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Ν. 2690/1999, Α' 45 – αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη να **προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής αποφάσεως ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού**, και τούτο, ανεξαρτήτως του αν παρέχεται στον διοικούμενο αυτό η δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της διοικητικής πράξεως. Συνεπώς, για το λυσιτελές της προβολής από τον διοικούμενο λόγου ακυρώσεως περί μη τηρήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξεως απαιτείται και παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως αν είχε κληθεί»). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας (ΣτΕ 2180/2013, 2613/2019), ενώ φαίνεται ότι η

παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ., **4861/2012, 715/2013, 98/2015, 1087, 1169/2017, 1281/2018, 1256, 1346, 2739/2019, 30/2020**).

Επιπλέον, στην απόφαση του ΣΤ΄ Τμήματος, **ΣτΕ 3521/2015**, και ειδικότερα στη σκέψη 6, ορίζονται τα εξής: «6. Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως – το οποίο προβλέπεται και στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α΄ 45) – αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στο διοικούμενο, τον οποίο αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη, να **προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού οργάνου, που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής αποφάσεως ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού**, και τούτο, ανεξαρτήτως αν παρέχεται στο διοικούμενο η δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της διοικητικής πράξης. Εξάλλου, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανώτερων οργάνων, η μη τήρηση του ως άνω τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης (βλ. ΣτΕ Ολ [4447/2012](#)).»

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση του διενεργούμενου ελέγχου, ωστόσο δεν άσκησε καν το δικαίωμά της να διατυπώσει τις αντιρρήσεις της, ενώ με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτήν, ισχυρισμούς προς υποστήριξη των αντιρρήσεών της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός δεν επιφέρει ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (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 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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση*

ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14 η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) 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.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «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, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

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, 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). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

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

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 (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 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. ΣτΕ 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. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 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. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν 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, 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει

λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

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 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

Α) η εικονικότητα των φορολογικών παραστατικών εκδόσεως του» με ΑΦΜ:....., αποτυπώνεται στην από 29-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) της ΔΟΥ Καρδίτσας, σύμφωνα με την οποία, η επιχείρηση του «.....» με ΑΦΜ:....., κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις διακόσια τριάντα ένα (231) εικονικά ως προς το σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 1.590.846,96€, πλέον Φ.Π.Α. 375.585,36€. Μεταξύ των ληπτών των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών παραστατικών είναι και η εν προκειμένω προσφεύγουσα.

Επειδή, από τον προαναφερθέντα έλεγχο αποδείχτηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση του με ΑΦΜ:....., βάσει των πραγματικών επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως αυτές προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συναλλαγές συνολικού ύψους Καθαρής Αξίας 1.590.846,96€ πλέον Φ.Π.Α. 375.585,36€ κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017. Η εν λόγω επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια, διότι:

- δεν υπήρχε εξοπλισμός ή εξαρτήματα στη (δηλωθείσα) έδρα ή υποκαταστήματος της,
- δεν υπήρξε ποτέ τοποθέτηση εξοπλισμού στη (δηλωθείσα) έδρα ή υποκαταστήματος της,
- δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή τα οποία απαιτούνται για την εκτέλεση τεχνικών εργασιών,
- δεν απασχόλησε εργατούπαλληλικό προσωπικό,
- δεν είχε τις ανάλογες αγορές εμπορευσίμων αγαθών, ήτοι υφίσταται προφανής δυσαναλογία μεταξύ αγορών και πωλήσεων της εκδότριας ατομικής επιχείρησης - οντότητας, δηλαδή ο όγκος των αγορών δεν δικαιολογεί σε καμία περίπτωση τις δηλωθείσες από τρίτους πωλήσεις,
- δεν προσκόμισε στον έλεγχο οιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών,
- οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν είχαν εξοφληθεί πλήρως μέσω τραπεζικών συναλλαγών ή με έκδοση επιταγών, όπως προέβλεπαν οι διατάξεις,
- η Φορολογική Διοίκηση (η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ) με σχετική ΑΠΟΦΑΣΗ της (βάσει της ΠΟΛ. 1200/2015 – ως ισχύει με την ΠΟΛ. 1088/2017) έχει αναστέλλει τη χρήση Α.Φ.Μ. της εκδότριας ατομικής επιχείρησης – φυσικό πρόσωπο --- ΚΑΡΔΙΤΣΑ – Α.Φ.Μ., για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, τεκμηριώνεται, η εικονικότητα των φορολογικών παραστατικών εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ:....., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επιπλέον, ο με ΑΦΜ:..... εξέδωσε είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά παραστατικά με λήπτη την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:.....

Β) η εικονικότητα των φορολογικών παραστατικών εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., αποτυπώνεται στην απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 4987/2022 της ΔΟΥ Καρδίτσας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., κατά το φορολογικό έτος 2017, μεταξύ άλλων, εξέδωσε εβδομήντα έξι (76) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Μεταξύ των ληπτών των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών παραστατικών είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, κύριος προμηθευτής της «.....», όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ήταν ο «.....», με Α.Φ.Μ.:....., του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά προς την ελεγχόμενη κρίθηκαν, από ιδιαίτερο σχετικό έλεγχο της ΔΟΥ Καρδίτσας, ως εικονικά. Η «.....» δήλωσε αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 963.907,60€, εκ των οποίων οι 640.607,08€ (πλέον Φ.Π.Α. 149.327,43€) αφορούν τα ως άνω 26 εικονικά φορολογικά παραστατικά εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ:.....

Εμπορεύματα έναρξης χρήσης 2017	285.381,00€
Αγορές εμπορευμάτων (963.907,60€ αγορές εμπορευμάτων-640.607,08€ αξία εικονικών φορολογικών παραστατικών αγορών)	323.300,52€
Εμπορεύματα λήξης χρήσης 2017	454.431,74€
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 2017	154.249,78€

Επειδή, οι συγκεκριμένες ως άνω αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 640.607,08€ ευρώ αφορούν τα 26 εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:.....

Διαπιστώνεται συνεπώς ότι η «.....» έχει δηλώσει πωλήσεις εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 899.301,66€, όταν το πραγματικό κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων ανέρχεται ουσιαστικά μόλις στο συνολικό ποσό των 154.249,78€ (καθαρό ποσό).

Ουσιαστικά δηλαδή η «.....», ενώ πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας μόλις 323.300,52€ (αφαιρώντας τα προαναφερθέντα 26 εικονικά φορολογικά παραστατικά), οι αντίστοιχες πωλήσεις εμπορευμάτων ανήλθαν (βάσει δήλωσης) στο συνολικό καθαρό ποσό των 899.301,66€.

Είναι προφανές ότι η «.....» δεν πραγματοποίησε ανάλογες αγορές εμπορευμάτων από άλλες οντότητες, αφού το πλήθος των 459 φορολογικών στοιχείων που έλαβε είναι πολύ μικρής αξίας (καθαρής αξίας έως και 500,00€) και ουσιαστικά τα στοιχεία αυτά αφορούν δαπάνες

και όχι αγορές εμπορευσίμων αγαθών που σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητάς της (ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ).

<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ</u> <u>ΕΤΟΣ</u> <u>2017</u>	<u>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ</u> <u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u> <u>ΕΞΟΔΩΝ</u>	<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u> <u>ΕΣΟΔΩΝ</u> <u>ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΜΕΝΩΝ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ</u>
<u>ΑΓΟΡΕΣ</u> <u>ΔΑΠΑΝΕΣ</u>	738.451,52€	72.588,68€	<u>665.862,64€</u>

Το σύνολο των εμπορευσίμων αγαθών που πουλήθηκαν στη χρήση 2017 αφορούν και σχετίζονται (λογιστικά) με τις αγορές εμπορευσίμων αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από την «.....» με βάση τα 26 εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:.....

Είναι προφανές ότι τα εκδοθέντα από την «.....» 76 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 757.840,15€ (πλέον Φ.Π.Α. 169.449,64€), αφορούν εικονικές συναλλαγές σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.

Η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της «.....» ήταν από την επιχείρηση «.....» με φορολογικά στοιχεία που όπως αποδείχθηκε, από τον ξεχωριστό διενεργηθέντα έλεγχο που διενεργήθηκε σε αυτόν, ήταν στο σύνολο του εικονικά.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, τεκμηριώνεται, η εικονικότητα των δέκα (10) φορολογικών παραστατικών, κατά το φορολογικό έτος 2017, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Γ) η εικονικότητα των φορολογικών παραστατικών εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., αποτυπώνεται στην από 02-01-2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4987/2022 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Ε΄ Λάρισας, Τμήμα Ε2 Προληπτικών Ελέγχων, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., κατά το φορολογικό έτος 2018, μεταξύ άλλων, εξέδωσε εκατόν ενενήντα τρία (193) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 1.397.421,28€ πλέον ΦΠΑ 308.377,57€. Μεταξύ των ληπτών των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών παραστατικών είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, η εκδότρια επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και άρα δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της. Συγκεκριμένα:

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα και αναγραφείσα επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων έδρα, δηλαδή στην οδό, στην Καρδίτσα.

- Δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην πρόσκληση της υπηρεσίας και δεν προσκόμισε ποτέ τα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ μόνο για το έτος 2018 και ακόμα και τα ελάχιστα ποσά φόρου που έχουν βεβαιωθεί παραμένουν έως και σήμερα ανεξόφλητα.
- Ο διαχειριστής της οντότητας δεν συνεργάστηκε ούτε εμφανίστηκε ενώπιον της φορολογικής αρχής.
- Δεν είχε ιδιότητες ή μισθωμένες κτιριακές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους ώστε να είναι σε θέση να παραλαμβάνει, να διακινεί και να πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων.
- Δεν βρέθηκε μηχανολογικός εξοπλισμός ούτε μηχανήματα έργου ώστε να είναι σε θέση να αναλαμβάνει και να εκτελεί τεχνικές και λοιπές εργασίες.
- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
- Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων και άλλων πρώτων υλών από ενάρξεως έως σήμερα.
- Δεν πραγματοποίησε πωλήσεις με πραγματικό αντικείμενο συναλλαγής.
- Δεν αποδείχθηκε μεταφορά εμπορευμάτων.
- Δεν αποδείχθηκε η εκτέλεση εργασιών.
- Δεν αποδείχθηκε πραγματική εξόφληση όλων των τιμολογίων που εξέδωσε.

Σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου (σελ. 49 επ. έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κτλ.), τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. κρίνονται εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Επειδή, ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από τη ΔΟΥ Καρδίτσας κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα έλαβε:

Α) κατά το φορολογικό έτος 2017 συνολικά σαράντα τέσσερα (44) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 232.390,00€ πλέον ΦΠΑ 57.773,60€, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 85 του Ν 5104/2024

<u>Α.Φ.Μ.</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΛΑΤΗ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ</u> <u>ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>Φ.Σ.</u>
.....		156.640,00	37.593,60	34
.....		75.750,00	18.180,00	10
ΣΥΝΟΛΑ		232.390,00	57.773,60	44

Β) κατά το φορολογικό έτος 2018 συνολικά σαράντα τέσσερα (75) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 298.880,00€ πλέον ΦΠΑ 71.731,20€, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 85 του Ν 5104/2024.

<u>Α.Φ.Μ.</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΛΑΤΗ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ</u> <u>ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>Φ.Σ.</u>
.....		261.280,00	62.707,20	70
.....		37.600,00	9.024,00	5
ΣΥΝΟΛΑ		298.880,00	71.731,20	75

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών της με την «.....» με ΑΦΜ:..... προσκόμισε πληρωμές μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Ειδικότερα, προσκόμισε αντίγραφα πληρωμών συνολικού ύψους 118.423,00€ (16.050,00€ κατά το έτος 2017, 42.600,00€ κατά το έτος 2018 και 59.773,00€ κατά το έτος 2019), ενώ οι συναλλαγές του έτους 2017 ανέρχονται στο ποσό των 93.930,00€. Επιπλέον, από το γενικό ημερολόγιο που η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο προκύπτει ότι πραγματοποίησε και εισπράξεις από την «.....» ύψους 41.000,00€ (24.000,00€ το έτος 2017 και 17.00,00€ το έτος 2018), χωρίς ωστόσο να υπάρχουν αντίστοιχα καταχωρημένα φορολογικά παραστατικά, όπου η «.....» να αναφέρεται ως πελάτης.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Καρδίτσας περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 «.....ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016 έγινε αποδεκτή η με αριθμό 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «*Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:*

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Συνεπώς, δεδομένου ότι ο έλεγχος διαπίστωσε πως κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη η προσφεύγουσα έλαβε συνολικά εκατόν δέκα εννέα (119) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων, καθώς αυτή εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόμε αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, αλλά μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από το ποσό των 494.211,77€ στο ποσό των 279.834,41€

2)

Υπ. Αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
---	---------------	----------------

Ποσό φόρου προς καταβολή	46.187,43€	46.187,43€
--------------------------	------------	------------

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

3)

Υπ. Αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	77.175,85€	77.175,85€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

4)

Υπ. Αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	107.596,80€	107.596,80€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.