



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/06/2025

Αριθμός Απόφασης: 2103

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, κατά: α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις οικείες απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
7. Το με αριθμό πρωτοκόλλουΣυμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα συνημμένα αποδεικτικά.
8. Την υπ' αριθ.Απόφαση παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης από τη Δ.Ε.Δ.
9. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 132.385,00 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 66.192,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 198.577,50 ευρώ.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. ποσού 108.387,12 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 54Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 54.193,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 162.580,68 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγον νομικό πρόσωπο, με αντικείμενο εργασιών, κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Μετά την έκδοση και κοινοποίηση της ως άνω εντολής ελέγχου και της Γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατά τις διατάξεις των άρθρων 22, 23, 84 παρ. 3 και 75 του ν.5104/2024, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, την, πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.5104/2024 προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθμό πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης στο οποίο αναφέρεται ότι κατόπιν ελέγχου στην ατομική επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017 και παράλληλα ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη

ήταν και η προσφεύγουσα εταιρία. Αναφέρεται επιπλέον ότι κατόπιν ενεργειών του ίδιου ελέγχου (Δ.Ο.Υ. Τρίπολης) διαπιστώθηκε ότι τα παραστατικά που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία από την ατομική επιχείρησηδεν αποτυπώνουν πραγματικές συναλλαγές.

Βάσει του ανωτέρω Πληροφοριακού Δελτίου η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. Κορίνθου) διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, για το φορολογικό έτος 2017, σαράντα πέντε (45) φορολογικά στοιχεία – φορτωτικές – τα οποία δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 456.500,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 109.560,00 ευρώ. Λόγω της αξίας και του είδους της παράβασης οι πράξεις και παραλείψεις των εκπροσώπων της προσφεύγουσας εταιρίας υπάγονται στις διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν.4174/2013 και πλέον άρθρου 79 του ν.5104/2024. Διαπιστώθηκε περαιτέρω ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε την αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.

Οι ως άνω διαπιστώσεις συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ.Σ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία με τους αντίστοιχους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017. Σε απάντηση η προσφεύγουσα υπέβαλε τις αντιρρήσεις της με το με αριθμό πρωτ.υπόμνημα το οποίο αξιολογήθηκε από τον έλεγχο αλλά δεν έγιναν δεκτοί οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί, με συνέπεια η αρμόδια ελεγκτική αρχή να προχωρήσει στην έκδοση των οριστικών πράξεων, χωρίς μεταβολή επί των προσωρινών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη πραγματοποίησης αυτοτελών ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, αφού το μοναδικό έρεισμα του καταλογισμού ήταν το πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, το οποίο ωστόσο έχει αποκλειστικά πληροφοριακό χαρακτήρα και δεν απαλλάσσει την αρμόδια φορολογική αρχή από την υποχρέωση σύνταξης και κοινοποίησης έκθεσης ελέγχου στη βάση αυτοτελών ελεγκτικών επαληθεύσεων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, αφού δεν υφίσταται λόγος εφαρμογής των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής.
3. Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός διαφορών λόγω δήθεν λήψης εικονικών τιμολογίων δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή η ανυπαρξία των συναλλαγών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί πραγματοποίησης των συναλλαγών που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια υπέλαβε με την προσφυγή αντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας και τροποποιήσεις αυτών με ημερομηνίες από 02/02/2015 έως και 09/06/2017 τα οποία υπέγραψε ως υπεργολάβος με αντισυμβαλλόμενο – εργολάβο την εταιρία, αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων που έλαβε εντός του 2017 από την ατομική επιχείρηση του, αντίγραφα επιταγών έκδοσης της προσφεύγουσας εταιρίας σε διαταγή του και αντίγραφα

τραπεζικών αποδεικτικών μεταφοράς χρηματικών ποσών από λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας σε λογαριασμό του εν λόγω εκδότη.

Μετά την υποβολή της προσφυγής υπέβαλε το με αριθμό πρωτ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προβάλλει τους κάτωθι πρόσθετους ισχυρισμούς:

1. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται ότι ο αντισυμβαλλόμενος – εκδότης των επίμαχων τιμολογίων είναι συναλλακτικά ή φορολογικά ανύπαρκτος ενώ από μόνο του το επιχείρημα του ελέγχου περί υπερβολικής κοστολόγησης των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι έωλο αφού ο κάθε επιτηδευματίας έχει την ελευθερία να ορίζει κατά βούληση το ύψος της αμοιβής του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει και επικαλείται γνωμοδότηση του, πολιτικού μηχανικού, σύμφωνα με την οποία είναι αδύνατη η εκτίμηση της ετήσιας προσόδου από την απασχόληση φορτηγού χωματουργικών εργασιών λόγω της πολυπλοκότητας των παραμέτρων και της μεταβλητότητας των συνθηκών.

2. Είναι αδιάφορα για τον ίδιο (τον προσφεύγοντα) τα επιχειρήματα του ελέγχου ότι ο αντισυμβαλλόμενος δεν απασχολούσε προσωπικό και δεν είχε συμπεριλάβει στους δηλωμένους ΚΑΔ τη δραστηριότητα του αυτοκινητιστή αφού αφενός μεν ούτε ήταν σε θέση να γνωρίζει τα συγκεκριμένα περιστατικά και αφετέρου, ειδικά σε σχέση με την ανυπαρξία του προσωπικού, αυτή δεν καθιστούσε αδύνατη την παροχή των αναγραφόμενων υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο ίδιος ο αντισυμβαλλόμενος ήταν οδηγός εργαζόμενος στην ατομική του επιχείρηση. Επικαλείται δε προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών του προσκομιζόμενα αντίγραφα λύσης ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας (με έναρξη ισχύος τα έτη 2016 και 2017) μεταξύ του ίδιου, ως υπεργολάβου, και της εταιρίας, ως εργοδότη, με ημερομηνία υπογραφής 14/06/2018.

Επειδή το με αριθμό πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα με τα επισυναπτόμενα αρχεία / έγγραφα αποτελεί νέο στοιχείο κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του ν.4987/2022, το οποίο δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου.

Επειδή το ανωτέρω συμπληρωματικό υπόμνημα υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν τη λήξη της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, με την υπ' αριθ.Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης κατά τριάντα (30) ημέρες και ορίστηκε η λήξη της την 26/06/2025.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και 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.

[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν.2717/1999 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

[...]

4. 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 τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/2022, ήδη παράγραφος 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«5. [...] 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 εταιρεία, 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία

κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 37 «Παραγραφή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της δήλωσης της τελευταίας περιόδου [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 «Τροποποίηση του άρθρου 36 του ΚΦΔ σχετικά με την προθεσμία παραγραφής» του ν.4646/2019 ορίζεται ότι:

«2. Η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 27α του άρθρου 66 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής» του ν.4646/2019 ορίζεται ότι:

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

Επειδή με την εγκύκλιο Ε.2067/2023 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«[...] με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

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 με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική

αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 προβλέπεται ότι:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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, με τη ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018), 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 συνήθειες 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 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η έκθεση ελέγχου και οι ερειδόμενες σε αυτή προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές λόγω μη διενέργειας αυτοτελών ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη φορολογική αρχή που τις εξέδωσε.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό από 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 φορολογικής αρχής, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας φορολογικής αρχής, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετούνται από την πρώτη. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην αρχική έκθεση ελέγχου από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου φορολογικής αρχής και

συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα Διοικητικά Δικαστήρια, κατά τη διερεύνηση της συνδρομής των προϋποθέσεων που απαιτούνται για τον καταλογισμό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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 τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 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 οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου κατόπιν παραλαβής του με αριθμό πρωτ.πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, στο οποίο αποτυπώνονται τα πορίσματα του ελέγχου της ατομικής επιχείρησης του εκδότη και φερόμενου ως αντισυμβαλλόμενου της προσφεύγουσας εταιρίας Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης οήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2017 και περαιτέρω τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή η αρμόδια ελεγκτική αρχή της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου στηρίχθηκε στα πορίσματα της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία, βασιζόμενη στη νόμιμη παραδοχή ότι μία έκθεση ελέγχου ως δημόσιο έγγραφο αποτελεί πλήρη απόδειξη για όλα όσα βεβαιώνονται σε αυτή (άρθρο 144 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, ΣτΕ 474/1998). Παράλληλα προέβη σε αξιολόγηση και συνεκτίμηση όσων τεκμηριώνονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης αναφορικά με τα επίμαχα τιμολόγια και των ισχυρισμών περί εικονικότητας της προσφεύγουσας εταιρίας, όπως αναπτύσσονται στο υπόμνημα που υπέβαλε σε απάντηση του υπ' αριθ.Σ.Δ.Ε., καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου της εκδότης επιχείρησης είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου δεν πλήττεται το κύρος της έκθεσης ελέγχου από το γεγονός ότι στηρίχθηκε στα πορίσματα ετέρου ελέγχου και απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας.

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα εταιρία υποστηρίζει ότι κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει σε παραγραφή το

δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε καταλογισμό για το οικείο φορολογικό έτος (2017).

Επειδή για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται με το άρθρο 66 του ν.4987/2022 και μετέπειτα άρθρο 79 ν.5104/2024, που αφορά τις χρήσεις από το 2012 έως και το 2017, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 27^α του ν.4646/2019 σε συνδυασμό με τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου Ε.2057/2023, που προβλέπουν δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εντός της δεκαετίας από το φορολογικό έτος που αφορούν και περαιτέρω ο φόρος που καταλογίζεται με αυτές ξεπερνά τα τιθέμενα όρια της παραγράφου 3 του άρθρου 66 του ν.4987/2022, είναι σύννομες αφού η ημερομηνία έκδοσής τους είναι εντός της προβλεπόμενης δεκαετούς παραγραφής.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας.

Επειδή με τον τρίτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε επαρκώς τη λήψη εικονικών στοιχείων ώστε να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή εν προκειμένω η εικονικότητα των τιμολογίων έκδοσης της επιχείρησης του αποτυπώνεται και αναλύεται διεξοδικά, στοιχειοθετείται δε σαφώς και εμπεριστατωμένα στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της οικείας απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και της αντίστοιχης έκθεσης Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (Δ.Ο.Υ. Κορίνθου). Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα παραστατικά που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία από τον εκδότηήταν εικονικά στο σύνολό τους βασιζόμενος στην επεξεργασία των στοιχείων αυτών, στα δηλωθέντα έξοδα της επιχείρησης του εκδότη αλλά και στην αξία των υπηρεσιών που φέρεται να παρείχε ο εν λόγω εκδότης στη διάρκεια του ίδιου φορολογικού έτους σε άλλους πελάτες του.

Αναφορικά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης από την προσφεύγουσα εταιρία με το με αριθμό πρωτ.απαντητικό μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε τα κάτωθι:

«- Πρόκειται για στοιχεία που έχουν εκδοθεί χειρόγραφα και είναι **ιδιαίτερα μεγάλης αξίας** (συνολική καθαρή αξία 456.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 109.560,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 566.060,00 ευρώ).

- Το πλήθος των στοιχείων είναι σαράντα πέντε (45) και εκδίδονται στο χρονικό διάστημα από 07/01/2017 έως 30/10/2017, με συνεχόμενη αρίθμηση από **Επειδή** τα ανωτέρω στοιχεία φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση (57 έως 100), εκδίδονται σχεδόν κάθε επτά

(7) ημέρες, ήτοι ένα (1) στην εβδομάδα, αποδεικνύουν την εβδομαδιαία ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών στο ανωτέρω χρονικό διάστημα των (10) μηνών. **Η αναγραφόμενη αμοιβή είναι εξαιρετικά υψηλή** για κάθε ένα από τα παραπάνω στοιχεία και αντιστοιχεί σε ημερήσιες αποδοχές από 1.300,00 έως 1.900,00 ευρώ. Προκύπτει ότι εργάστηκε 300 ημέρες (30 ημέρες Χ10 μήνες) από τις οποίες αν αφαιρεθούν 40 Κυριακές - εξαήμερη εργασία- απομένουν 260 ημέρες εργασίας, από τις οποίες έλαβε αμοιβή 456.300,00 ευρώ (χωρίς Φ.Π.Α.). Δηλαδή $456.500,00 : 260 = 1.746,00$ ευρώ **μέση καθαρή ημερήσια αμοιβή παροχής υπηρεσιών**. Η αμοιβή αυτή αντίκειται σε κάθε επιχειρηματική πρακτική και είναι αδύνατο να δίδεται για το συγκεκριμένο είδος εργασίας.

- Σημειώνεται εδώ ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι ατομική επιχείρηση και **δεν προέκυψε να απασχολεί προσωπικό**. Κατά τον χρόνο που φέρεται ότι εκδόθηκαν τα παραπάνω στοιχεία και παρασχέθηκαν οι φερόμενες υπηρεσίες μεταφοράς, ο ελεγχόμενος λειτουργούσε το ελαιοτριβείο και διενεργούσε χονδρικό εμπόριο ελαιόλαδου.

- Σε κανένα από αυτά δεν αναγράφεται αναλυτική περιγραφή του είδους. Αναφέρονται γενικά προϊόντα εκσκαφής χωρίς να δίδονται τα απαραίτητα και προβλεπόμενα στοιχεία, όπως ποσότητες και βάρος από που προήλθαν και που πήγαν τα προϊόντα εκσκαφής, ποιο έργο αφορούν κλπ.

- Ο ελεγχόμενος δεν έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας σχετική με την παρεχόμενη υπηρεσία (δραστηριότητα σχετική με τις χερσαίες μεταφορές).

- Από αναζήτηση στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS της Υπηρεσίας μας **δεν βρέθηκε κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 άρθρου 8 ν.1882/90**, μεταξύ του ελεγχόμενου και της εταιρείας (με έδρα το και δραστηριότητα), ώστε να διαπιστώσουμε αν υπάρχει συμφωνητικό για τις εν λόγω μεταφορές, τον τόπο παροχής των υπηρεσιών κλπ.

- Ο ελεγχόμενος είναι ιδιοκτήτης ενός φορτηγού Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίαςκαι μικτό βάρος 33000 τόνους. Το εν λόγω φορτηγό ήρθε στην κατοχή του ελεγχόμενου την 08/01/2014. Την 05/09/2014 το έθεσε σε ακινησία αποχαρκτηρίζοντας το και την 07/11/2014 άλλαξε φορτηγό μετατρέποντας το από πλάκα επικαθήσεως σε ανατρεπόμενο και από 40000σε 33000 τόνους. Ο αριθμός του φορτηγού αναγράφεται ξεκάθαρα μόνο σε τέσσερα (4) παραστατικά, ενώ στα υπόλοιπα δεν αναγράφεται κανένας αριθμός κυκλοφορίας. Ο έλεγχος παρατήρησε ότι στα εκδοθέντα παραστατικά προς την εταιρεία ο ελεγχόμενος έχει χρησιμοποιήσει σφραγίδα στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του στα οποία συμπεριλαμβάνεται η δραστηριότητα και το αυτοκίνητο Αντίθετα στα εκδοθέντα με μηχανογραφικό τρόπο παραστατικά απαλείφονται τα στοιχεία

Σε σχέση με τα δηλωθέντα έξοδα του εκδότη και φερόμενου ως ιδιοκτήτη και χειριστή του φορτηγού που βάσει των επίμαχων τιμολογίων παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς προϊόντων εκσκαφής στην προσφεύγουσα εταιρία ο έλεγχος παρατήρησε ότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε παραστατικά για δαπάνες καυσίμων και συντήρησης του οχήματος. Ωστόσο το γεγονός αυτό έρχεται σε πλήρη αντιδιαστολή με την απάντηση που έλαβε ο έλεγχος από την επιχείρηση που ανέλαβε την έκδοση των δελτίων τεχνικού ελέγχου του οχήματος για τα έτη 2016 έως και 2023, σύμφωνα με την οποία το φορτηγό διένυσε για το διάστημα από 21 Φεβρουαρίου 2017 έως 21 Φεβρουαρίου 2018 46.363 χιλιόμετρα.

Τέλος, αναφορικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες σε άλλους πελάτες ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης διαπίστωσε ότι:

«Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών του ελεγχόμενου (ΜΥΦ), προκύπτουν για το 2017 συναλλαγές με τις κάτωθι επιχειρήσεις:

1.
2.

Για την μεν πρώτη ο ελεγχόμενος έχει δηλώσει εκατόν ογδόντα τρία (183) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 73.656,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.400,00 ευρώ (δεν υπάρχουν αποκλίσεις σε σχέση με τους αντισυμβαλλόμενους). και ζητήθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, οι ίδιοι δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα μας. Σύμφωνα με τα παραπάνω και λόγω αντικειμένου δραστηριότητας ο ελεγχόμενος παρείχε υπηρεσίες που σχετίζονται με την εκμετάλλευση του Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίαςτο έτος 2017 στους ανωτέρω και έλαβε ως αμοιβή του το ποσό των 83.656,00 ευρώ (73.656,00+10.000,00χωρίς Φ.Π.Α.). Λόγω του πλήθους (183) και της υψηλής αξίας των εκδοθέντων στοιχείων προς την επιχείρηση προκύπτει η συνεχής και για μεγάλο χρονικό διάστημα παροχή εργασίας του ελεγχόμενου προς την Ο.Ε.. Η έκδοση 183 στοιχείων με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών δηλώνουν την καθημερινή εκμετάλλευση του Φ.Δ.Χ. για τουλάχιστον έξι (6) μήνες (6Χ30 ημέρες = 180 ημέρες). Δεδομένου ότι κανείς εκ των αντισυμβαλλομένων δεν προσκόμισε στην υπηρεσία μας τα ανωτέρω αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία δεν είναι δυνατόν να διαπιστώσουμε τον ακριβή χρόνο παροχής των εν λόγω υπηρεσιών.

Σύμφωνα με την κοινή πρακτική, την λογική και τις δυνατότητες εκμετάλλευσης και χρήσης ενός Φ.Δ.Χ., είναι αδύνατον και ανέφικτο σε ένα έτος ένα Φ.Δ.Χ. να έχει παράσχει υπηρεσίες συνολικής αξίας 669.793,44 ευρώ (566.060,00 + 91.333,44 + 12.400,00), χωρίς μάλιστα να χρησιμοποιεί εργαζόμενο - οδηγό (ο ελεγχόμενος παράλληλα λειτουργεί ελαιοτριβείο και διενεργεί εμπόριο ελαιόλαδου) και χωρίς να προκύπτουν έξοδα λειτουργίας του οχήματος (καύσιμα, ελαστικά, ανταλλακτικά, λάδια κλπ), δεδομένης της φερόμενης καθημερινής εργασίας αυτού. Επιπλέον, προκύπτει ότι η επιχείρησητο έτος 2017 εργάστηκε 180 ημέρες και είναι ανέφικτο να παρείχε υπηρεσίες στην επιχείρηση το έτος 2017 τουλάχιστον 260 ημέρες (180+260=440 ημέρες το έτος 2017).»

Επειδή ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης πέραν των τιμολογίων αξιολόγησε και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα εταιρία τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών, ήτοι επιταγές και extrait τραπεζών. Από την αντιπαραβολή των τραπεζικών εγγράφων με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης επιχείρησης (.....) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. Επαληθεύτηκε η μεταφορά των ποσών που εμφανίζονται στα extrait, και συγκεκριμένα μεταφορά ποσού 10.000,00 ευρώ την 07/06/2017, μεταφορά ποσού 40.000,00 ευρώ την 26/09/2017 και μεταφορά ποσού 35.000,00 ευρώ την 18/12/2017, ήτοι συνολικό ποσό 85.000,00 ευρώ.

2. Δεν εντοπίστηκε η κατάθεση των ποσών των επιταγών.

Περαιτέρω, συσχετίζοντας τα εκδοθέντα τιμολόγια με τις εξοφλήσεις τους ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέχρι την πρώτη καταβολή, που έλαβε χώρα την 07/06/2017, είχαν ήδη εκδοθεί τιμολόγια συνολικής αξίας 306.900,00 ευρώ, σημειώνοντας ότι τέτοια καθυστέρηση

στην εξόφληση δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική ως προς την ύπαρξη ρευστότητας για την κάλυψη των λειτουργικών εξόδων του εκδότη.

Επειδή μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που διενεργήθηκε για την επιχείρηση του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων,, και σε συνέχεια του με αριθμό πρωτ.Δελτίου Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. Τρίπολης απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου τη με αριθμό πρωτ.απάντηση της Τράπεζας, σύμφωνα με την οποία οι επιταγές που είχαν προσκομισθεί από την εταιρία προς τον εκδότη των τιμολογίων, οπισθογραφήθηκαν και παραδόθηκαν στην Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τόσο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων όσο και της αποδέκτριας των επιταγών δεν προκύπτει επιχειρηματική σχέση που να δικαιολογεί την εκχώρηση των εν λόγω επιταγών.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95). Συνεπώς, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εταιρία εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, δε μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών αλλά ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρίας.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι στοιχειοθετείται επαρκώς η θέση του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή αντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών, που υπογράφηκαν σε διάφορες ημερομηνίες κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017, με τα οποία η εταιρία με την επωνυμία «.....» - ανάδοχος τμημάτων του έργου της ανέθεσε την εκτέλεση χωματουργικών εργασιών. Ωστόσο δεν προσκόμισε συμβάσεις από τις οποίες να προκύπτει ότι μετά την υπογραφή των εν λόγω συμφωνητικών ανέθεσε η ίδια η προσφεύγουσα εταιρία σε άλλη επιχείρηση την εκτέλεση μέρους των εργασιών, όπως αυτές αποτυπώνονται στα επίμαχα τιμολόγια («μεταφορά προϊόντων εκσκαφής»).

Ως εκ τούτου δεν είναι ικανά τα προσκομιζόμενα στοιχεία να θέσουν υπό αμφισβήτηση το πόρισμα του ελέγχου και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας.

Επειδή με το συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρία προσκομίζει και επικαλείται την από γνωμοδότηση του, πολιτικού μηχανικού, που επιχειρηματολογεί υπέρ του ότι είναι αδύνατη η εκτίμηση της ετήσιας προσόδου από την απασχόληση φορτηγού χωματουργικών εργασιών, καθώς και αντίγραφα λύσης ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας (με έναρξη ισχύος τα έτη 2016 και 2017) μεταξύ του

ίδιου, ως υπεργολάβου, και της εταιρίας, ως εργοδότη, με ημερομηνία υπογραφής 14/06/2018. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των συναλλαγών δεδομένου ότι:

- α) ο έλεγχος δεν έκρινε ως συναλλακτικά ή φορολογικά ανύπαρκτο τον εκδότη των παραστατικών,
- β) είναι αβάσιμο το επιχείρημα του ελέγχου ότι οι περιγραφόμενες υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν λόγω του ότι η αναγραφόμενη αμοιβή του φερόμενου ως αντισυμβαλλόμενου της προσφεύγουσας ήταν υπερβολικά υψηλή,
- γ) είναι αδιάφορο για την προσφεύγουσα το γεγονός ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δε φέρεται να απασχολούσε προσωπικό και δεν είχε συμπεριλάβει στους δηλωμένους ΚΑΔ της επιχείρησής του τη δραστηριότητα του αυτοκινητιστή.

Επειδή το επιχείρημα του ελέγχου περί της υπερβολικής κοστολόγησης των υπηρεσιών που φέρεται να παρείχε ο εκδότης των τιμολογίων στην προσφεύγουσα εταιρία χρησιμοποιείται επικουρικά καθώς το πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών βασίζεται πρωτίστως στα λοιπά πραγματικά περιστατικά και δη ότι:

- 1) δεν προσκομίσθηκαν συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρίας και του εκδότη των τιμολογίων,
- 2) δεν αποδείχθηκε η εξόφληση των συναλλαγών δεδομένου ότι οι επιταγές που εκδόθηκαν στο όνομα του εκδότη – συνολικής αξίας 432.000,00 ευρώ – δεν κατέληξαν σε δικό του τραπεζικό λογαριασμό αλλά εισπράχθηκαν από φυσικό πρόσωπο που δε συνδέεται επαγγελματικά μαζί του,
- 3) δεν είναι εφικτή η παροχή υπηρεσιών τέτοιας κλίμακας μόνο από ένα άτομο, αφού ο φερόμενος ως αντισυμβαλλόμενος δεν απασχολούσε προσωπικό κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος,
- 4) ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είχε δηλώσει τη δραστηριότητα του αυτοκινητιστή στους ΚΑΔ της επιχείρησής του, αντίθετα το ελεγχόμενο φορολογικό έτος λειτουργούσε ελαιοτριβείο και διενεργούσε χονδρικό εμπόριο ελαιολάδου,
- 5) μόνο σε τέσσερα από τα σαράντα πέντε (45) χειρόγραφα παραστατικά που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα εταιρία είχε συμπληρωθεί ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού,
- 6) ενώ στα χειρόγραφα παραστατικά έχει χρησιμοποιηθεί σφραγίδα του εκδότη στην οποία αναγράφεται η ιδιότητα «αυτοκινητιστής» και ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού, τα στοιχεία αυτά απαλείφονται από τη σφραγίδα που έχει τεθεί στα παραστατικά που εκδόθηκαν με μηχανογραφικό τρόπο.

Επειδή από την επισκόπηση των αντιγράφων των επίμαχων τιμολογίων που προσκομίσθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή παρατηρείται η απουσία βασικών στοιχείων των φορτωτικών, ήτοι του τόπου φόρτωσης και του τόπου προορισμού των μεταφερόμενων προϊόντων αλλά και της οποιαδήποτε ένδειξης σχετικά με την ποσότητα των προϊόντων αυτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4308/2014, βάσει των οποίων η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών θα πρέπει να προκύπτει από το περιεχόμενο του τιμολογίου, με

εξαίρεση την περίπτωση που αυτή προκύπτει από άλλα έγγραφα – που εν προκειμένω δε συντρέχει.

Επειδή ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων δεν κρίθηκε συναλλακτικά ή φορολογικά ανύπαρκτος από την αρμόδια ελεγκτική αρχή ωστόσο στοιχειοθετήθηκε με επάρκεια η αδυναμία του να παρέχει τις υπηρεσίες που αναγράφηκαν στα επίμαχα τιμολόγια προς την προσφεύγουσα εταιρία.

Επειδή δεν προσκομίζεται με το συμπληρωματικό υπόμνημα οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να αντικρούει βάσιμα το πόρισμα των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται οι προβαλλόμενοι με το συμπληρωματικό υπόμνημα ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας και κρίνεται ορθή η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

Χρεωστικό ποσό:	132.385,00 ευρώ
<u>Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.:</u>	<u>66.192,50 ευρώ</u>
Σύνολο για καταβολή:	198.577,50 ευρώ

B) Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

Χρεωστικό υπόλοιπο:	108.387,12 ευρώ
<u>Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.:</u>	<u>54.193,56 ευρώ</u>
Σύνολο φόρου για καταβολή:	162.580,68 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.