



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 06 / 10 / 2015

Αριθμός Απόφασης 4132

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την από 18/05/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της επιχείρησης με ΑΦΜ:, ενεργούσης εν προκειμένω ως καθολικής διαδόχου της συγχωνευθείσας επιχείρησης, η οποία είχε ως αντικείμενο εργασιών την, έδρα στη Αττικής επί της οδού και ΑΦΜ:, κατά υπ' αριθμ. /16-04-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του προϊσταμένου ΔΟΥ Α' Πειραιά για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την υπ' αριθμ. /16-04-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου ΔΟΥ Α' Πειραιά, καθώς και την από 16/04/2015 έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 28/09/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 18/05/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ:, ενεργούσης εν προκειμένω ως καθολικής διαδόχου της συγχωνευθείσας επιχείρησης, η οποία είχε ως αντικείμενο εργασιών την

....., έδρα στη Αττικής επί της οδού και **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, **είχε περαιώσει** την υπόθεση του οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001), με τις διατάξεις του **Ν. 3259/2004**, αποδεχόμενη το υπ' αριθμ./18-01-2005 σημείωμα περαίωσης που εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Α' Πειραιά και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο με το υπ' αριθμ./07-02-2005 διπλότυπο της ΔΟΥ Α' Πειραιά.

Μετά την περαίωση της υπόθεσης, προέκυψαν **νέα στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν. 2238/1994**, τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια ΔΟΥ με το υπ' αριθμ./04-06-2009 έγγραφο της ΔΟΥ Ν. Ηρακλείου Αττικής. Συγκεκριμένα:

- Α.** Από τον έλεγχο που πραγματοποιήσε, η ΔΟΥ Ν. Ηρακλείου Αττικής, διαπιστώθηκε ότι οτου, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα ένα φορολογικό στοιχείο στη χρήση 2001 ποσού **6.136.000 δρχ**, το οποίο **είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό του**.
- Β.** Με την υπ' αριθμ./29-11-2013 **εντολή μερικού ελέγχου (επανελέγχου)** της προϊστάμενης της **ΔΟΥ Α' Πειραιά**, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, **επανελέγχος** φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ, και συντάχθηκαν από **16/04/2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου**: 1) **Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων** 2) **Φορολογίας εισοδήματος** και 3) **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**, από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Κ.Β.Σ

Εκδόθηκε η υπ' αριθμ./16-04-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα, **έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της, από την ατομική επιχείρησή του του με **ΑΦΜ:**, ένα (1) φορολογικό στοιχείο στη χρήση 2001, καθαρής αξίας **6.136.000 δρχ**, πλέον ΦΠΑ ποσού 1.104.480 δρχ, το οποίο είναι **εικονικό** καθόσον αφορά **ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§2,3,9 του ΠΔ 186/1992 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του ίδιου Π.Δ, και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. β' του Ν.2523/1997, ήτοι **πρόστιμο** ποσού **12.272.000 δρχ** [$6.136.000 \times 2$], ήτοι **36.014,68 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./15-05-2015 **ανέκκλητη δήλωσή της** επέλεξε την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων σύμφωνα με τα άρθρα 55 και 66 του ν. 4174/2013. Με το από 25/05/2015 πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, **αποδέχθηκε** την εν λόγω παράβαση, και το πρόστιμο επαναπροσδιορίστηκε στο ποσό των **9.003,67 €** ($18.007,34 \times 50\%$), το οποίο βεβαιώθηκε στις 25/05/2015 (ΑΤΒ, Α.Χ.Κ

Φορολογία Εισοδήματος

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων**,
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις των άρθρων 32, 41 και 50 του Ν. 2238/1994
- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησής που είναι το, για το οποίο προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών 13% (ΚΩΔ: 6343 = 13%)

Προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001 προσθέτοντας στα δηλωθέντα έσοδα το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης (ληφθέν εικονικό τιμολόγιο) και προσαύξησε το άθροισμα αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 περ. γ' του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	96.344.940
Πλέον: Αποκρυβείσα φορολογητέα Ύλη	6.136.000
Σύνολο	102.480.940
Πλέον: Προσαύξηση εσόδων (άρθρο 30 ν.2238/94)	8.198.475

Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	110.679.415
--	--------------------

Προσδιόρισε τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001 με τη χρήση του Σ.Κ.Κ 13%, προσαυξημένου κατά 100%, ήτοι: $[13\% + (13\% \times 100\%)] = 26\%$. Συγκεκριμένα:

Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	110.679.415	
Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ $[13\% + (13\% \times 100\%)]$	26%	
Καθαρά Κέρδη ελέγχου Εξωλογιστικά	28.776.648	ήτοι: 84.450,91 €
Μείον: Δηλωθέντα	-1.369.929	ήτοι: -4.020,33 €
Καθαρά Κέρδη ελέγχου Εξωλογιστικά	27.406.719	ήτοι: 80.430,58 €

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./16-04-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 ποσού **28.150,70 €** [ήτοι: $80.430,58 € \times 35\%$] πλέον χαρτοσήμου κερδών ποσού **965,17 €** [ήτοι: $80.430,58 € \times 1,2\%$] και προσαυξήσεων 120% ποσού **34.939,04 €**, και συνολικού ποσού **64.054,91 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 20/05/2015 (ΑΤΒ, Α.Χ.Κ).

Φορολογία Φ.Π.Α

Εκδόθηκαν:

- Η υπ' αριθμ./16-04-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001–31/12/2001, με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **9.153,00 €**, πλέον Προσαυξήσεων 120% ποσού **10.983,78 €** και συνολικά **20.136,93 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 20/05/2015 (ΑΤΒ, Α.Χ.Κ).
- Η υπ' αριθμ./16-04-2015 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001–31/12/2001, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού 3.313.440 δρχ ή **28.620 €**, ήτοι $[1.104.480 \times 3]$.
Η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./15-05-2015 **ανέκκλητη δήλωσή της** επέλεξε την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων σύμφωνα με τα άρθρα 55 και 66 του ν. 4174/2013. Με το από 25/05/2015 πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, **αποδέχθηκε** την εν λόγω παράβαση, και το πρόστιμο επαναπροσδιορίστηκε στο ποσό των **1.620,66 €** ($3.241,32 \times 50\%$), το οποίο βεβαιώθηκε στις 25/05/2015 (ΑΤΒ, Α.Χ.Κ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./16-04-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τους κατωτέρω λόγους:

- i. Ότι η ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδος **έχει υποπέσει σε παραγραφή** καθόσον δεν της κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου. Επιπλέον ότι οι παρατάσεις της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της **ισότητας**, της **δικαστικής προστασίας**, της **προστατευόμενης εμπιστοσύνης** του φορολογουμένου και της **ασφάλειας δικαίου**,
 - ii. Ότι η φορολογική αρχή **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων και ότι κατά τη λήψη αυτών **τελούσε σε καλή πίστη**,
 - iii. Ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε τα βιβλία και στοιχεία της, καθόσον η επίμαχη παράβαση δεν καθιστούσε αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων,
 - iv. Ότι η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε τους λόγους που την οδήγησαν στην προσαύξηση εσόδων,
 - v. Ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα προσαύξησε τον προβλεπόμενο Σ.Κ.Κ
 - vi. Ότι μη νόμιμα καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος με βάση τις διατάξεις του ν. 2523/1997 και όχι με τις ευνοϊκότερες διατάξεις του ν. 4174/2013,
- i. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)

... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **49 § 3** του **N.2859/2000** [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000], ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 5** του **N. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου** και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**,

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις **ΣτΕ 1426/2000**)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Πειραιά στις **15/06/2009** με το υπ' αριθμ./04-06-2009 έγγραφο της ΔΟΥ Ν. Ηρακλείου, ημερομηνία κατά την οποία η χρήση 01/01-31/12/2001 είχε ήδη περαιωθεί (ημερομηνία περαίωσης **18/01/2005**) με βάση το υπ' αριθμ./2005 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3259/2004**, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν

συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **N. 2238/1994** και του άρθρου **49 § 3** του **N. 2859/2000** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **v. 2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994], όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 Ν. 3522/2006 [ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006] ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, ... 2. ..., 3. ..., 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου**»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **57** του **v. 2859/2000** [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000] ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) ..., β) ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49**».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **δεύτερου § 1** του **N. 4098/2012** (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012) ορίζεται ότι: «η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**» και με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **N.4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235/ 01-11-2013), ότι «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται **κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους** στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,

Συνεπώς, εφόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο **01/01/2001-31/12/2001** προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία (λήψη εικονικών στοιχείων), το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων **παραγραφόταν στις 31/12/2012** (μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η δήλωση) και με τις διατάξεις των ν.4098/12 και ν.4203/13 παρατάθηκε το εν λόγω δικαίωμα διαδοχικά κατά ένα και δύο έτη αντίστοιχα, συνάγεται ότι κατά τον χρόνο εκδόσεως των πράξεων της φορολογικής αρχής **το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί**, καθόσον η παραγραφή επέρχεται στις **31/12/2015**.

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι **δεν της κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου μέχρι 31/12/2013** και εξ' αυτού του λόγου το δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί, **απορρίπτεται**, καθόσον με την υπ' αριθμ./18-12-2013 **συστημένη επιστολή** η φορολογική αρχή γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα ότι είχε επιλεγεί για επανέλεγχο με βάσει συμπληρωματικά στοιχεία και ότι είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./29-11-2013 εντολή ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η συνεχής παράταση της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές του άρθρου **78 § 2 του Συντάγματος**, της **ισότητας**, της **δικαστικής προστασίας**, της **προστατευόμενης εμπιστοσύνης** του φορολογουμένου και της **ασφάλειας δικαίου**, όπως έχει κριθεί παγίως από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 750-751/2008, 3606, 70/2004, 523/2000, 139/1998, 4710-4712, 3141, 2866/85, 2034/1974), ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή, ο χρόνος αυτός έχει ήδη συμπληρωθεί και ο νομοθέτης τον παρατείνει μετά ταύτα, με διάταξη στην οποία προσδίδει αναδρομική ισχύ, ώστε ν' ανατρέξει σε χρονικό σημείο προ της συμπλήρωσης του αρχικού χρόνου παραγραφής, η ρύθμιση αυτή, που ισοδυναμεί με εκ νέου επιβολή του φόρου, αντίκειται στο Σύνταγμα καθόσον αυτή ισοδυναμεί με αναδρομική φορολόγηση της αυτής βιοτικής σχέσης ή κατάστασης χωρίς τις προϋποθέσεις των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, οι οποίες, στο πλαίσιο του κράτους δικαίου, αποσκοπούν στη δημιουργία καθεστώτος ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης στο πεδίο των φορολογικών σχέσεων, παράλληλα δε παρίσταται αντίθετη με την αρχή της ισότητας, αφού συνεπάγεται αδικαιολόγητη επιβολή φόρου σε μόνη την κατηγορία αυτή των φορολογουμένων **ΣτΕ 3174/2014, ΣτΕ 3936/2013**, και στην προκείμενη περίπτωση οι νόμοι οι οποίοι παρέτειναν την παραγραφή (ν. 4098/2012 και ν.4203/2013), δημοσιεύτηκαν πριν την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής,

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 § 2, 43, 50, 82, 83 και 95 § 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της φορολογικής ισότητας, της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 § 2 και 93 § 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

- ii. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] ορίζεται ότι *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία»*

με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9 του Π.Δ. 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: *«το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»* και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2 του Ν.2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζεται ότι: *«το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, διότι στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (με ημερομηνία 16/04/2015 της ΔΟΥ Α' Πειραιά) αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμων αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**),

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα της εκδοθείσας προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται η υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των φόρων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα της παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της επίδικης πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Ν. Ηρακλείου που αφορά την εκδότη επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε το επίμαχο εικονικό τιμολόγιο.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της **εικονικότητας** των συναλλαγών, που περιγράφονται στο ληφθέν Τιμολόγιο, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από **16/04/2015** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΔΟΥ Α' Πειραιά, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία καταλήγει στο συμπέρασμα της λήψης του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου. Η φορολογική αρχή απέδειξε **την εικονικότητα** του εν λόγω τιμολογίου, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, στηρίχθηκε δε στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση των στοιχείων, και όχι στην μεμονωμένη εκτίμηση κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**).

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 φορολογι-

κού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και ότι δεν γνώριζε την εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου, **απορρίπτεται**, δεδομένου ότι εφόσον, κατά τα ανωτέρω αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών δεν τίθεται εν προκειμένω ζήτημα αποδείξεως εκ μέρους της ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο διενεργείας της συναλλαγής.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./15-05-2015 ανέκκλητη δήλωσή της επέλεξε την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων σύμφωνα με τα άρθρα 55 και 66 του ν. 4174/2013, και με τα από 25/05/2015 πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, αποδέχθηκε 1) την υπ' αριθμ./16-04-15 Απόφαση επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, με την οποία είχε επιβληθεί πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 του ν. 2523/1997 (διπλάσιο της αξίας του εικονικού τιμολογίου) ποσού 36.014,68 € και 2) την υπ' αριθμ./16-04-15 Πράξη Προστίμου με την οποία είχε επιβληθεί πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/97 (τριπλάσιο του ΦΠΑ του εικονικού τιμολογίου) ποσού 9.723,96 € και με τις ευνοϊκότερες διατάξεις προσδιορίστηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα σε 9.003,67 € (18.007,34 x 50%) και 1.620,66 € (3.241,32 x 50%), τα οποία κατέβαλε η προσφεύγουσα, και επομένως αποδέχθηκε ανέκκλητα και την αποδοθείσα σε βάρος της παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα αυτού **απορρίπτεται.**

- iii. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, προβλεπόταν ότι «τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., β) ..., γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης», με τις διατάξεις του άρθρου 20 § 15 του Ν. 3296/2004 [ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004], ορίζεται ότι: από το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 απαλείφεται η φράση «ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Η εν λόγω διάταξη ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 33 του ίδιου νόμου από 14/12/2004, **αλλά και προγενέστερα όπου προβλέπουν επεικέστερη μεταχείριση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 § 21 του ίδιου νόμου**, με τις διατάξεις του άρθρου 31 § 6 του Ν. 3522/2006 [ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006], ορίζεται ότι: τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 4 του άρθρου 30 αντικαθίστανται ως εξής: «Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης

έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,». Η εν λόγω διάταξη ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου από 22/12/2006, **αλλά και προγενέστερα** όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **35 § 1** του **ίδιου νόμου**, και με τις διατάξεις του άρθρου **32 § 1** του **N.2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, προβλεπόταν ότι «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους*»,

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει πέραν των λοιπών προϋποθέσεων του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/92 (λήψη εικονικού στοιχείου), να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά (ΠΟΛ 1163/30-06-1994) ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει ότι η διαπιστούμενη πλημμέλεια της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν είναι μεγάλης έκτασης ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή που αναφέρεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο είναι πραγματική, ισχυρισμός ο οποίος **απορρίπτεται** καθόσον ο έλεγχος με τρόπο αντικειμενικό και τεκμηριωμένο απέδειξε την εικονικότητα αυτού, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 16/04/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά. Άλλωστε, στην υπ' αριθμ./16-04-15 Απόφαση επιβολής Προστίμου ΚΒΣ που εκδόθηκε με βάση την εν λόγω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα συμβιβάστηκε, υπογράφοντας αντίστοιχη πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ουσιαστικά αποδέχθηκε την παράβαση της λήψης του εικονικού στοιχείου.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η διαπιστωθείσα πλημμέλεια της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι μεγάλης έκτασης, απορρίπτεται καθόσον από την έκθεση ελέγχου (σελ. 34) προκύπτει ότι η αξία του εν λόγω στοιχείου σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε ποσοστό **6,37%**, **είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά** τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων και βάση αυτών έκρινε τα βιβλία ανακριβή. Επιπλέον σε καμιά περίπτωση δεν επικαλείται ο έλεγχος τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 7 § 5 του ν. 3052/2002, αλλά έκρινε τα βιβλία ως ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του ίδιου Π.Δ/τος,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή, ενώ υπήρχε η δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της, απορρίπτεται καθόσον η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων και επομένως δεν ήταν απαραίτητη η απόδειξη αδυναμίας λογιστικού ελέγχου, δεδομένου ότι με την διάταξη του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/1992 προβλέπεται διαζευκτικά: «να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων».

- iv. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **30 § 2** του **N.2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, προβλεπόταν ότι «α) ..., β) ..., γ) για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις

που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη» και με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του ίδιου νόμου ότι «Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας»

Επειδή η φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει τα κατ' έλεγχο ακαθάριστα έσοδα, συμπεριέλαβε σε αυτά και το ποσό των **6.136.000 δρχ.**, το οποίο αφορά **την καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου**, πλην όμως το εν λόγω ποσό, δεν αφορά απόκρυψη εσόδων, δεν επηρεάζει τα ακαθάριστα έσοδα δεν αποσκοπεί, ούτε είναι δυνατόν να έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη εσόδων και επομένως **πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός** της προσφεύγουσας ότι η αξία του εν λόγω τιμολογίου δεν προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδά της.

Άλλωστε και με τις νεότερες διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περ. γ' του ν. 2238/1994, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 1 του ν. 3296/2004, όπου μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων στα ακαθάριστα έσοδα προστίθεται και το ποσό της **αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης**, και πάλι η καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1087/10-06-2005 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, διευκρινίστηκε **«ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε ανεξαρτήτως προελεύσεως απόκρυψη ακαθαρίστου εισοδήματος»**,

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η **προσαύξηση εσόδων** ποσού 8.198.475 δρχ είναι παντελώς αυθαίρετη, δεν στηρίζεται σε κανένα στοιχείο και είναι πλήρως αναιτιολόγητη, πλην όμως η φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψη τις αγορές, τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, των ιδίων κεφαλαίων, τα ποσά των δανείων και πιστώσεων, των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη, προσδιόρισε την προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων στο ποσό των 8.198.475 δρχ. Επομένως η φορολογική αρχή με συγκεκριμένα στοιχεία και πλήρως αιτιολογημένα κατέληξε στο συμπέρασμα της προσαύξησης εσόδων, και ο σχετικός λόγος της παρούσας απορρίπτεται.

- v. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση (**πριν από την τροποποίησή του** με τις διατάξεις του άρθρου 16 § 8 του ν.2992/02, (ΦΕΚ Α' 54/20-03-2002), προβλεπόταν ότι «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται ... Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%). Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων. β) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα. γ) Η μη έκδοση φορολογικού

στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. δ) Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε. ε) Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 100%. Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 50%»,

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση, προκύπτει ότι στην περίπτωση που τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης κριθούν ως **ανακριβή, λόγω λήψης εικονικών στοιχείων, ο Σ.Κ.Κ προσαυξάνεται κατά 50%, πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας**, καθόσον ο Σ.Κ.Κ. πρέπει να προσαυξηθεί κατά 50%, ήτοι:

Προβλεπόμενος Σ.Κ.Κ πινάκων του Υ.Ο → **ΚΩΔ: 6343 = 13%**

Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ $[13\% + (13\% \times 50\%)] = 19,5\%$.

- vi. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 1 § 1 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζεται ότι «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης», με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 4 του **ίδιου νόμου** ότι «τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, ...», Επίσης, με τις διατάξεις του 53 § 1 του Ν.4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013] ορίζεται ότι «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 17 του **ίδιου νόμου** ότι «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 53 § 1 του Ν. 4174/2013 (τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής) και όχι οι διατάξεις των άρθρων 1 § 1 και 2 § 4 του Ν. 2523/1997, πλην όμως από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η φορολογική αρχή υπολόγισε ορθά τον πρόσθετο φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 1 § 1 και 2 § 4 του ν. 2523/1997, καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 17 του ν. 4174/2013, ρητώς αναφέρεται ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για φορολογικές υποθέσεις των χρήσεων μέχρι 31/12/2013, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/04/2015 έκθεση επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της ΔΟΥ Α' Πειραιά, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, εκτός των προαναφερόμενων περιπτώσεων της μη προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων με την αξία του ληφθέντος εικονικού τιμολογίου και της μη

προσαύξησης του Σ.Κ.Κ κατά 100% αλλά κατά 50%, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **18/05/2015** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ:, ενεργούσης εν προκειμένω ως καθολικής διαδόχου της συγχωνευθείσας επιχείρησης η οποία είχε ως αντικείμενο εργασίων την εμπορία, είχε έδρα στη Αττικής επί της οδού, με **ΑΦΜ:**, αρμοδιότητας ΔΟΥ Α' Πειραιά, και **την τροποποίηση** της υπ' αριθμ./**16-04-2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Πειραιά για το οικονομικό έτος 2002, ήτοι:

1) Την **αποδοχή της παρούσας** ως προς την μη προσαύξηση των εσόδων της με την αξία του εικονικού τιμολογίου ποσού 6.136.000 δρχ και την μη προσαύξηση του Σ.Κ.Κ κατά 100%, αλλά κατά 50%, και

2) Την **απόρριψη των λοιπών λόγων της παρούσας.**

Ακαθάριστα Έσοδα και καθαρά κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

α) Ακαθάριστα Έσοδα:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2001 - 31/12/2001	Ελέγχου		Παρούσας	
	δρχ	€	δρχ	€
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	96.344.940	282.743,77	96.344.940	282.743,77
Πλέον: Αποκρυβείσα φορολογητέα Ύλη	6.136.000	18.007,34		
Σ ύ ν ο λ ο	102.480.940	300.751,11	96.344.940	282.743,77
Πλέον: Προσαύξηση Εσόδων	8.198.475	24.060,09	8.198.475	24.060,09
Σ ύ ν ο λ ο Ακαθαρίστων Εσόδων	110.679.415	324.811,20	104.543.415	306.803,86
Σ ύ ν ο λ ο Ακαθαρίστων Εσόδων	110.679.415	324.811,20	104.543.415	306.803,86
Συντελεστής Καθαρού Κέρδους ΚΩΔ: 6343	13%		13%	
Προσαύξηση Σ.Κ.Κ	100%		50%	
Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ	26,0%		19,5%	
Σύνολο Καθαρών Κερδών Εξωλογιστικά	28.776.648	84.450,91	20.385.966	59.826,75

β) Καθαρά Κέρδη:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2001 - 31/12/2001	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου	Παρούσας	Διαφορά Παρούσας-Δήλωσης
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)	4.020,33 €	84.450,91 €	80.430,58 €	59.826,75 €	55.806,42 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 35%	1.407,12 €	29.557,82 €	28.150,70 €	20.939,36 €	19.532,24 €
Πλέον: Χαρόσημο και Εισφορά ΟΓΑ 1,2%	48,24 €	1.013,41 €	965,17 €	717,92 €	669,68 €
Σ ύ ν ο λ ο	1.455,36 €	30.571,23 €	29.115,87 €	21.657,28 €	20.201,92 €
Πλέον: Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		34.939,04 €	34.939,04 €	24.242,30 €	24.242,30 €
Καταλογιζόμενο ποσό	1.455,36 €	65.510,27 €	64.054,91 €	45.899,58 €	44.444,22 €

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

Κύριος Φόρος	ποσού	20.201,92 €
Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	24.242,30 €
Σ ύ ν ο λ ο	ποσού	44.444,22 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).