



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1937

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
**Ταχ. Κώδικας** : 10440 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 2131312348  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με έδρα επί της οδού ....., κατά των υπ' αρ.:

- ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2019,
- ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2020,
- ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
- ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,

- κάθε άλλης συναφούς πράξης επιβολής προστίμων και προσαυξήσεων, ιδίως της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή, σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες από ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος/Κ.Φ.Δ, Φ.Π.Α και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την από ..... έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, 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 Φ.Π.Α- Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, {(Ως άρθρο 85 ΚΦΔ ν. 5104/2024)}, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού ύψους 579.070,46€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58<sup>α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού ύψους 289.535,27€ ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 868.605,73€.

Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α- Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, {(Ως άρθρο 85 ΚΦΔ ν. 5104/2024)}, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού ύψους 264.089,63 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58<sup>α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού ύψους 132.044,84 € ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 396.134,47 €.

Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 {(Ως άρθρο 85 ΚΦΔ ν. 5104/2024)}, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 592.214,56 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού ύψους 296.107,28€ ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 888.321,84€.

Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 {(Ως άρθρο 85 ΚΦΔ ν. 5104/2024)}, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 592.214,56 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού ύψους 134.558,39€ ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 403.675,16€.

Με την υπ' αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 53 παρ. 2 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2025, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού ύψους 500,00€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ. .... εντολής ελέγχου για τη διενέργεια Μερικού Ελέγχου (Γραφείου) Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ως άνω Προϊσταμένου, σε αντικατάσταση της με αριθ. .... αρχικώς εκδοθείσας εντολής της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Χολαργού, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Η προαναφερόμενη εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία:

- α) του υπ' αριθ. πρωτ. .... Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και της από ..... Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) & ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αναφορικά με την οντότητα .....
- β) του υπ' αριθ. πρωτ. .... Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και της Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) αναφορικά με την εταιρεία με την επωνυμία .....
- γ) του υπ' αριθ. πρωτ. .... Δελτίου Πληροφοριών του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και της από ..... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 5104/2024 & 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αναφορικά με την οντότητα ..... και
- δ) του με αριθ. .... Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων ν. 4308/2014, αναφορικά με την οντότητα .....

Σύμφωνα με τα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία, η προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα, ..... υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και υπαγόμενη σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, έλαβε για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ειδικότερα:

**A. Για το φορολογικό έτος 2019 (σύνολο παραβάσεων 14):**

- τρία (3) φορολογικά στοιχεία εικονικών στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 202.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 48.480,00 €, από την επιχείρηση .....
- δύο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικών στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 36.600,00€, πλέον Φ.Π.Α. 8.784,00€, από την επιχείρηση .....
- πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 105.901,61€, πλέον Φ.Π.Α. 25.416,39€, από την επιχείρηση .....
- τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 111.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 26.640,00 €, από την επιχείρηση .....

**B. Για το φορολογικό έτος 2020 (σύνολο παραβάσεων 37):**

- είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 344.075,00€, πλέον Φ.Π.Α. 80.856,00€, από την επιχείρηση .....
- δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 259.800,00€, πλέον Φ.Π.Α. 62.352,00€, από την επιχείρηση .....

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε, και των άρθρων 1

§ 1 & 8 § 1, 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Αρχικώς, την 11/2/2022, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η υπ' αριθ. .... αρχική εντολή ελέγχου και η υπ' αριθ. .... γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και σκολούθως, την 23/6/2022, η υπ' αριθ. .... πρόσκληση άρθρου 14 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

Από το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, το με αρ. πρωτ. .... συμπληρωματικό αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (Βιβλία), καθώς και πρωτότυπα παραστατικά, ως ταύτα αναλυτικώς αναφέρονται στο σώμα του ανωτέρω αιτήματος του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Αιτία μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στο ως άνω αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ, το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τα με αρ. πρωτ. .... Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. .... Δελτίο Πληροφοριών του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και το με αρ. πρωτ. .... Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, μετά των συνημμένων εκθέσεων ελέγχου τους, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου αναρτήθηκε στην προσωπική θυρίδα της προσφεύγουσας στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση στο TAXISnet την 20-11-2025 και αναγνώστηκε αυθημερόν.

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε απόψεις επί του ΣΔΕ και, ακολούθως, εξεδόθησαν οι από .... εκθέσεις μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ μετά των προσβαλλόμενων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Επιβολής προστίμου του άρθ. 53 ν. 5104/2024

Σύμφωνα, δε, με το πόρισμα των οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου:

**Ι. Ως προς τα Ε.Λ.Π. (σελ. 21-22 οικείας έκθεσης ελέγχου):**

«Σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, ..... καταλογίζουμε τις παρακάτω παραβάσεις:

**Για το φορολογικό έτος 2025:**

- δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα με το υπ' αριθ. πρωτ. .... Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 ν. 5104/2024, που της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά και σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 5104/2024, λογιστικά αρχεία και στοιχεία των φορολογικών ετών 2019 και 2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 14, 7 παρ. 1 και 2, 37, 38 και 44 του ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1, 2, του άρθρου 14 §§ 1, 2 και του άρθρου 24 § 1, 2 του ν.5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Η παραπάνω παράβαση επισύρει την επιβολή προστίμου ύψους 500,00€, σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 53 παρ.1 του Ν. 4987/2022.”

## II. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος (σε. 23-38 οικείας έκθεσης ελέγχου)

| <b>ΔΑΠΑΝΕΣ που δεν αναγνωρίζονται</b>                    | <b>1/1/2019 - 31/12/2019</b> | <b>1/1/2020- 31/12/2020</b> |
|----------------------------------------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία ..... | 202.000,00                   | 344.075,00                  |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία ..... | 105.901,61                   | -                           |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία ..... | 111.000,00                   | 259.800,00                  |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία ..... | 36.600,00                    | -                           |
| <b>Σύνολο</b>                                            | <b>455.501,61</b>            | <b>603.875,00</b>           |

Η αξία όλων των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά σας, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. (β) του Ν. 4172/2013 καθώς δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή.

Επιπλέον δεν προσκομίσατε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, μετά από το υπ’ αρ. πρωτ. .... 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, οπότε ο παρών έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τις αγορές - δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητάς σας, που δηλώσατε στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των κρινόμενων φορολογικών ετών, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν.4172/2013, και, κατά συνέπεια, δεν τις λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, το οποίο εξάγεται με κάθε πρόσφορο μέσο που διαθέτει η Υπηρεσίας μας, βάσει του άρθρου 28 Ν. 4172/2013.

| <b>Ακαθάριστα έσοδα</b> | <b>2019</b>         |
|-------------------------|---------------------|
| Δήλωση εισοδήματος      | 2.020.313,32        |
| <b>Δηλώσεων Φ.Π.Α.</b>  | <b>2.495.183,06</b> |
| ΜΥΦ ιδίου               | 2.143.935,27        |
| ΜΥΦ Αντισυμβαλλόμενων   | 2.100.493,92        |

| <b>Ακαθάριστα έσοδα</b> | <b>2020</b>  |
|-------------------------|--------------|
| Δήλωση εισοδήματος      | 1.159.024,41 |
| Δηλώσεων Φ.Π.Α.         | 1.075.053,07 |
| ΜΥΦ ιδίου               | 894.799,09   |
| ΜΥΦ Αντισυμβαλλόμενων   | 819.158,40   |

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιορίζει το φορολογικό αποτέλεσμα, ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 1/1/2019 - 31/12/2019</b> |                |                |                |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
|                                              | <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b> |
| <b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b> | 2.020.313,32   | 2.495.183,06   | 474.869,74     |
| <b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ / ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>       | 22.557,94      | 2.495.183,06   | 2.472.625,12   |
| <b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>                   | 5.064,42       | 0,00           | 5.064,42       |

|                                        |           |              |              |
|----------------------------------------|-----------|--------------|--------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ /ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ</b> | 27.622,36 | 2.495.183,06 | 2.467.560,70 |
| <b>ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>       | 0,00      | 0,00         | 0,00         |
| <b>ΦΟΡΟΛ. ΖΗΜΙΑ/ΚΕΡΔΗ</b>              | 27.622,36 | 2.495.183,06 | 2.467.560,70 |

| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 1/1/2020 - 31/12/2020</b> |                |                |                |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
|                                              | <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b> |
| <b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b> | 1.159.024,41   | 1.159.024,41   | 0,00           |
| <b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ /ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>        | 32.939,69      | 1.159.024,41   | 1.126.084,72   |
| <b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>                   | 4.764,85       | 0,00           | 4.764,85       |
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ /ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>       | 37.704,54      | 1.159.024,41   | 1.121.319,87   |
| <b>ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>             | 0,00           | 0,00           | 0,00           |
| <b>ΦΟΡΟΛ. ΖΗΜΙΑ/ΚΕΡΔΗ</b>                    | 37.704,54      | 1.159.024,41   | 1.121.319,87   |

## 11. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019

| <b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>                                                  |                | <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b> |
|-----------------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Φορολογητέα κέρδη                                               |                | 27.622,36      | 2.495.183,06   | 2.467.560,70   |
| ή ζημιά                                                         |                |                |                |                |
| Φόρος                                                           | Πιστωτικό ποσό |                |                | 592.214,56     |
|                                                                 | Χρεωστικό ποσό | 5.837,44       | 598.052,00     |                |
| Προκαταβολή φόρου                                               |                | 3.314,69       | 3.314,69       |                |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων                             |                |                |                |                |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου                   |                |                |                |                |
| Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)                         |                |                |                |                |
| Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)                      |                | 3.400,00       | 3.400,00       |                |
| Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012                    |                |                |                |                |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του                 |                |                |                |                |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης    |                |                | 296.107,28     | 296.107,28     |
| Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης |                |                |                |                |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου        |                |                |                |                |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών                                | για καταβολή   | 12.552,13      | 900.873,97     | 888.321,84     |
|                                                                 | για επιστροφή  |                |                |                |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά                                   |                |                |                |                |

Φορολογική Περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020

| <b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>    |  | <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b> |
|-------------------|--|----------------|----------------|----------------|
| Φορολογητέα κέρδη |  | 37.704,54      | 1.159.024,41   | 1.121.319,87   |
| ή ζημιά           |  |                |                |                |

|                                                                 |                |           |            |            |
|-----------------------------------------------------------------|----------------|-----------|------------|------------|
| Φόρος                                                           | Πιστωτικό ποσό |           |            | 269.116,77 |
|                                                                 | Χρεωστικό ποσό | 5.734,40  | 274.851,17 |            |
| Προκαταβολή φόρου                                               |                | 6.334,36  | 6.334,36   |            |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων                             |                |           |            |            |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου                   |                |           |            |            |
| Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)                         |                |           |            |            |
| Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)                      |                | 3.400,00  | 3.400,00   |            |
| Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012                    |                |           |            |            |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του                 |                |           |            |            |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης    |                |           | 134.558,39 | 134.558,39 |
| Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης |                |           |            |            |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου        |                |           |            |            |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών                                | για καταβολή   | 15.468,76 | 419.143,92 | 403.675,16 |
|                                                                 | για επιστροφή  |           |            |            |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά                                   |                |           |            |            |

### III. Ως προς τον ΦΠΑ (σελ. 24-26 οικείας έκθεσης ελέγχου)

«Σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, η ελεγχόμενη δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που αντιστοιχεί στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και που έχει δηλώσει στους οικείους κωδικούς των δηλώσεων Φ.Π.Α., που υποβλήθηκαν για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 32 του Ν.2859/2000 και την παράγραφο 1 περ. β' του άρθρου 37 του Ν.5144/2024 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Επιπλέον, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα όσα ορίζονται από την παράγραφο 1 περ. β' του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και, ειδικότερα, το γεγονός ότι δεν προσκομίσθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, μετά από το ως άνω σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, κρίνει ότι η ελεγχόμενη δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, που έχουν δηλωθεί στους οικείους κωδικούς των δηλώσεων Φ.Π.Α., που υποβλήθηκαν για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους και για το λόγο αυτό, δεν θα τις συμπεριλάβει στις φορολογητέες εισροές κατά τη διαδικασία του προσδιορισμού του φόρου.»

| Φ.Π.Α. που δεν αναγνωρίζεται                                  |                       |                      |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------|
| ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΤΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ | 1/1/2019 - 31/12/2019 | 1/1/2020- 31/12/2020 |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία .....      | 48.480,00             | 80.856,00            |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία .....      | 25.416,39             | -                    |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία .....      | 26.640,00             | 62.352,00            |
| Εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότη την εταιρία .....      | 8.784,00              | -                    |
| <b>Σύνολο</b>                                                 | <b>109.320,39</b>     | <b>143.208,00</b>    |

Βάσει των ανωτέρω, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών, των εισροών, καθώς και η εκκαθάριση του φόρου έχουν, ανά φορολογικό έτος ως ακολούθως:

**Εκκαθάριση Φόρου**

**Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                            |               | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|------------------------------------|---------------|--------------|-------------------|-------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών           |               | 2.261.739,84 | 2.495.183,06      | 233.443,22        |
| Αξία φορολογητέων εισροών          |               | 2.236.916,97 |                   | 2.236.916,97      |
| Φόρος εκροών                       |               | 518.877,43   | 598.843,92        | 79.966,49         |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών             |               | 518.877,43   | 19.773,46         | 499.103,97        |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                 |               |              |                   |                   |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                 |               |              | 579.070,46        | 579.070,46        |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.      |               |              | 289.535,27        | 289.535,27        |
| Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα |               |              |                   |                   |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>   |               |              | <b>868.605,73</b> | <b>868.605,73</b> |
| Υπόλοιπο φόρου                     | για έκπτωση   |              |                   |                   |
|                                    | για επιστροφή |              |                   |                   |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά      |               |              |                   |                   |

**Φορολογική Περίοδος 01/01/2020 – 31/12/2020**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                            |               | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|------------------------------------|---------------|--------------|-------------------|-------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών           |               | 1.075.053,07 | 1.159.024,41      | 83.971,34         |
| Αξία φορολογητέων εισροών          |               | 979.925,84   |                   | 979.925,84        |
| Φόρος εκροών                       |               | 239.477,08   | 278.165,86        | 38.688,78         |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών             |               | 239.477,08   | 14.076,23         | 225.400,85        |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                 |               |              |                   |                   |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                 |               |              | 264.089,63        | 264.089,63        |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.      |               |              | 132.044,84        | 132.044,84        |
| Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα |               |              |                   |                   |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>   |               |              | <b>396.134,47</b> | <b>396.134,47</b> |
| Υπόλοιπο φόρου                     | για έκπτωση   |              |                   |                   |
|                                    | για επιστροφή |              |                   |                   |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά      |               |              |                   |                   |

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Απόρριψη αιτήματος χορήγησης παράτασης λόγω νοσηλείας τέκνου. Κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου πριν την ημερομηνία παρέλευσης των 10 εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος παροχής πληροφοριών.
2. Παράνομη επέκταση του αντικειμένου του ελέγχου ως προς την εταιρεία ..... η οποία δεν περιλαμβανόταν στο αρχικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών της Φορολογικής Διοίκησης, δεν ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα στοιχεία ή παραστατικά που να την αφορούν, δεν τάχθηκε οποιαδήποτε προθεσμία παροχής εξηγήσεων ή στοιχείων, δεν παρασχέθηκε καμία δυνατότητα προηγούμενης ακρόασης ως προς τις συναλλαγές με την εν λόγω εταιρεία, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου.
3. Ανεπαρκής και αόριστη αιτιολογία περί αλυσίδας επιχειρήσεων. Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα «αποτελεί κρίκο αλυσίδας επιχειρήσεων» στερείται ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, κατά παράβαση του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ., καθώς περιορίζεται σε γενική αξιολογική κρίση, χωρίς παράθεση συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών που να τη θεμελιώνουν.
4. Η φορολογική αξίωση του Δημοσίου για το φορολογικό έτος 2019 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
5. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, ως εκ τούτου πρέπει να αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης τόσο των αγορών-δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητάς, όσο και του φόρου των εισροών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή/με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

**Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.**

**2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.**

**Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.**

**3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης...**

**4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:**

**α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή**

**β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή**

**γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.**

.....

**Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)...».**

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου **23 του ν. 4174/2013** (νυν 27 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**».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 του ν.4174/2013** (νυν 27 ν. 5104/2024): «**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.**»

**Επειδή**, με την παράγρ. **4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024** (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

**Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις**

«.... **4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ` εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....**»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013)** απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «**Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον**

**προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»**

**Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 (νυν 13 Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι :**

**« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα): «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα): «Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.**

**Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα**

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (νυν 79 παρ. 4 Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»**

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

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του ν. 4172/2013:**

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, 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...»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:**

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

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν.2859/2000:** «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του ν.2859/2000:**

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και

άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

**Επειδή**, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1097/04-07-2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», αναφέρεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.)».

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω, κρίσιμο στοιχείο για την έκπτωση των σχετικών ποσών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ, είναι η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος. Αυτό σημαίνει ότι, σε μία θεωρητική περίπτωση, μπορεί κάποιες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί, αλλά η λήπτρια επιχείρηση να μη δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες, εφόσον γνωρίζει ότι ο πραγματικός πάροχος των υπηρεσιών/πωλητής των αγαθών είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να 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 (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), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ( πρώην άρθρο 65 ν. 4174/2013) ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του Ν. 4174/2013): «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 17 «Αιτιολογία» του Κ.Διοικ.Διαδ. (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει): «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. [...] 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. *Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης*).

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

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

**Επειδή**, εν προκειμένω, κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ. .... εντολής ελέγχου για τη διενέργεια Μερικού Ελέγχου (Γραφείου) Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ως άνω Προϊσταμένου, σε αντικατάσταση της με αριθ. .... αρχικώς εκδοθείσας εντολής της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, συνεπεία α) του υπ' αριθ. πρωτ. .... Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και της από .... Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) & ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αναφορικά με την οντότητα ....., β) του υπ' αριθ. πρωτ. .... Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και της Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) αναφορικά με την εταιρεία με την επωνυμία ....., γ) του υπ' αριθ.

πρωτ. .... Δελτίου Πληροφοριών του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και της από ..... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 5104/2024 & 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αναφορικά με την οντότητα ..... και δ) του με αριθμ..... Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων ν. 4308/2014, αναφορικά με την οντότητα .....

Σύμφωνα με τα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία, η προσφεύγουσα έλαβε από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως κάτωθι:

- **στο φορολογικό έτος 2019 (σύνολο παραβάσεων 14):**

- **τρία (3) φορολογικά στοιχεία εικονικών στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 202.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 48.480,00 €, από την επιχείρηση .....**
- **δύο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικών στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 36.600,00€, πλέον Φ.Π.Α. 8.784,00€, από την επιχείρηση .....**
- **πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 105.901,61€, πλέον Φ.Π.Α. 25.416,39€, από την επιχείρηση .....**
- **τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 111.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 26.640,00 €, από την επιχείρηση .....**

- **στο φορολογικό έτος 2020 (σύνολο παραβάσεων 37):**

- **είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 344.075,00€, πλέον Φ.Π.Α. 80.856,00€, από την επιχείρηση .....**
- **δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 259.800,00€, πλέον Φ.Π.Α. 62.352,00€, από την επιχείρηση .....**

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε, και των άρθρων 1 § 1 & 8 § 1, 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

**Επειδή,** ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. αίτημα του άρθρου 14 ΚΦΔ της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της να πραγματοποιηθεί βάσει του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, με κάθε διαθέσιμο μέσο και στοιχείο.

**Ως εκ τούτου:**

**-στη φορολογία εισοδήματος,** η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, ενώ επιπλέον δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι αγορές - δαπάνες που ανεγράφησαν στις με αρ. .... υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς ήτο αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ. 1124/2015.

**-στη φορολογία ΦΠΑ,** δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου από τα ακαθάριστα έσοδά της, της αξίας των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, που είχαν δηλωθεί στους οικείους κωδικούς των δηλώσεων Φ.Π.Α., ως αυτές είχαν υποβληθεί για τις ένδικες φορολογικές περιόδους.

**Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα προβάλλει παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς η κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου έλαβε χώρα πριν την ημερομηνία παρέλευσης των 10 εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ της φορολογικής αρχής και ενώ είχε αιτηθεί παράταση της προθεσμίας, ενώ περαιτέρω η κοινοποίηση του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού, πραγματοποιήθηκε πριν καταστεί δυνατή η ουσιαστική άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και πριν την ολοκλήρωση της προθεσμίας που της είχε παρασχεθεί.**

**Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός αλυσπελώς προβάλλεται, και, κατά τούτου, είναι απορριπτέος, καθώς ερείδεται επί της εσφαλμένης προϋπόθεσης ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας παραβιάστηκε, αιτία μη τήρησης της προθεσμίας των 10 εργασίμων ημερών που τάχθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή, στο πλαίσιο του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ.**

**Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, όπως αυτό οριοθετείτο στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (νυν άρθρο 33 του ν.5104/2024), συνίσταται στην κλήση από τη φορολογική αρχή και παροχή 20μερης προθεσμίας, για παροχή των απόψεων του εκάστοτε ελεγχόμενου επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου και ουδόλως συγχέεται με την εκπλήρωση της υποχρέωσης του ελεγχόμενου να προσκομίσει τα αιτηθέντα, εκ του ελέγχου, βιβλία και στοιχεία κατόπιν της πρόσκλησης του άρθρου 14 ΚΦΔ.**

**Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, την 20/11/2025, κοινοποίησε διά ηλεκτρονικής ανάρτησης και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν. 5104/2024 και τις σχετικές αποφάσεις και εγκύκλιες διαταγές του Διοικητή της ΑΑΔΕ, το με αριθμ. ....ΣΔΕ μετά των Προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου το οποίο και αναγνώστηκε αυθημερόν.**

**Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της τασσόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών και δεν υπέβαλε απόψεις.**

**Επειδή η προσφεύγουσα ουδόλως στερήθηκε της δυνατότητάς της να ασκήσει πλήρως το κατά τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, 28 παρ. 1 ΚΦΔ και υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, δικαίωμά της σε ακρόαση, πριν την έκδοση και κοινοποίηση σε βάρος της καταλογιστικής του φόρου πράξης**

**Επειδή, η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης της προσφεύγουσας προς προσκόμιση των αιτηθέντων εκ του ελέγχου βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν της πρόσκλησης του άρθρου 14 ΚΦΔ αποτελεί αυτοτελή παράβαση, επισύρουσα διοικητικό πρόστιμο και ουδόλως αφορά την υποχρέωση της τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, ως τούτο προβλέπεται στο άρθρο 28 (νυν 33) του ΚΦΔ. Σημειώνεται δε, ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, τόσο διαρκούντος του ελέγχου, όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο, τα ζητηθέντα.**

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρανόμως ο διενεργηθείς έλεγχος επεκτάθηκε στις συναλλαγές της με την εκδότρια εταιρεία .....

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίσης υπόθεσης, συνάγονται τα κάτωθι:

-Από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού το με αριθ. .... έγγραφο, με το οποίο παρείχε πληροφορίες για συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας ..... και της προσφεύγουσας κατά τα έτη 2019 και 2020, αναφέροντας ότ,ι κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, προέκυψε ότι για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία ..... υπήρχαν ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας. Ειδικότερα σύμφωνα με τους διασταυρωτικούς ελέγχους, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, η προαναφερόμενη εταιρεία είχε συναλλαγές και δηλώθηκε ως προμηθεύτρια, μεταξύ άλλων επιχειρήσεων και της προσφεύγουσας, χωρικής αρμοδιότητας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, η οποία μετέπειτα συγχωνεύθηκε με τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οι υποθέσεις ελέγχου της οποίας μεταφέρθηκαν στο 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Μάλιστα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε κατά το έτος 2019 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 111.000,00 ευρώ και κατά το έτος 2020 δέκα τέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία καθ. αξίας 259.800,00 ευρώ.

- Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού απέστειλε στην προσφεύγουσα την με αριθ. .... πρόσκληση του άρθρ. 14 ΚΦΔ, μέσω της από 23-6-2022 ηλεκτρονικής ανάρτησης, η οποία αναγνώσθηκε αυθημερόν, καλώντας την να προσκομίσει τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία ..... κατά τα έτη 2019 και 2020.

- Στο 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, περιήλθε το με αριθ. .... Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με συνημμένη την από ..... έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014,) βάσει της οποίας, η εταιρεία ....., εξέδωσε κατά το έτος 2019 διακόσια ενενήντα επτά (297) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 2.049.102,98 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 491.784,75 ευρώ. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την προαναφερόμενη εταιρεία είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 111.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 26.640,00 ευρώ.

Επειδή, από το σώμα της από ..... πρόσκλησης, στο πλαίσιο της από ..... αρχικής εντολής ελέγχου, η οποία αφορούσε σε έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2019-31/12/2020 της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι η Φορολογική Αρχή ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα στοιχεία που αφορούσαν συναλλαγές με την εταιρεία ....., τα οποία κρίθηκαν ύποπτα για εικονικότητα, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το αντικείμενο του ελέγχου επεκτάθηκε παρανόμως, αβασίμως προβάλλεται και είναι, κατά τούτο απορριπτέος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ήδη άρθρου 37 του ν. 5104/2024), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου

εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.....»

**Επειδή**, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 και 2020, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ήταν η 31/12/2020 και 31/12/2021 αντίστοιχα, ο χρόνος παραγραφής εκκινεί την 31/12/2020 & 31/12/2021 και συμπληρώνεται την 31/12/2025 και 31/12/2026 αντίστοιχα.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τα αρχεία της φορολογικής διοίκησης, οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στις 12/12/2025 και η προσφεύγουσα ανέγνωσε το μήνυμα αυθημερόν, ήτοι εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου περί κοινοποίησης πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά, απορριπτομένου ως νόμω και ουσία αβάσιμου του σχετικού προβαλλόμενου περί παραγραφής ισχυρισμού.

**Επειδή** και σε κάθε περίπτωση, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις, κρίνεται με βάση την ημερομηνία κοινοποίησης αυτών και όχι με βάση την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής, ως αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα.

**Επειδή**, ακόμη, η προσφεύγουσα επικαλείται ακυρότητα των προσβαλλομένων πράξεων, αιτία ανεπαρκούς και αόριστης αιτιολογίας του ελέγχου για ύπαρξη «αλυσίδας επιχειρήσεων», καθώς οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και ως εκ τούτου θα έπρεπε να αναγνωρισθούν προς έκπτωση οι σχετικές δαπάνες και ο αναλογούν Φ.Π.Α, ενώ, περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι η διαμόρφωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου πάσχει, ελλείψεως ειδικής, ακριβούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

**Επειδή**, εν προκειμένω, στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ & ΕΛΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι οι εκδότριες των επίμαχων τιμολογίων, ως άνω, εταιρείες, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών τους, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις τους και, ως εκ τούτου, τα εκδοθέντα από πλευράς τους φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν εικονικά στο σύνολό τους.

**Επειδή**, ειδικότερα:

- για την εκδότρια εταιρεία .....

«Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. .... Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και την από ..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) & Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προκύπτει ότι η εταιρία ..... κατά τα έτη 2019 και 2020 εξέδωσε 221 (διακόσια είκοσι ένα) και 633 (εξακόσια τριάντα τρία) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.559.025,41 € και 1.182.088,52 € αντίστοιχα. ... Ο έλεγχος αποφαίνεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η

**ελεγχόμενη επιχείρηση ..... προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2019 και 2020 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για τους κάτωθι λόγους:**

1. Δεν βρέθηκε η επιχείρηση στη δηλωθείσα διεύθυνση της επαγγελματικής κατάστασης.
2. Δεν προκύπτει ανάρτηση δήλωσης μίσθωσης ακινήτου επαγγελματικής εγκατάστασης στο πληροφοριακό σύστημα μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της ΑΑΔΕ, τόσο στο ΑΦΜ του διαχειριστή όσο και στο ΑΦΜ της ελεγχόμενης οντότητας.
3. Δεν κατέστη εφικτός ο εντοπισμός της ελεγχόμενης οντότητας και του διαχειριστή της στις δηλωθείσες διευθύνσεις στο σύστημα Taxis της Υπηρεσίας μας.
4. Δεν έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017-2020.
5. Δεν προκύπτει να τηρεί τραπεζικό λογαριασμό.
6. Σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ..... του Τμήματος Α Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών δεν έχει εισαγωγές.
7. Η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να προμηθεύεται στα φορολογικά έτη 2019 και 2020 μόνο εμπορεύματα του άρθ. 39 (χωρίς ΦΠΑ) αξίας 16.339,40 € και 434.881,36 € αντίστοιχα.
8. Δεν προκύπτουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από το πληροφοριακό σύστημα Vies.
9. Η ελεγχόμενη επιχείρηση όπως προκύπτει από το ΟΠΣ του πρώην ΙΚΑ δεν είναι καταχωρημένη ως εργοδότης και ως εκ τούτου δεν έχει απασχολήσει προσωπικό.
10. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει αγορές και προσωπικό για την πραγματοποίηση των φερόμενων πωλήσεων εμπορευμάτων/παρεχόμενων υπηρεσιών.
11. Για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 στη συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων αποκλειστικά του αρθ. 39<sup>Α</sup> χωρίς ΦΟΑ ενώ οι πωλήσεις της αφορούν εμπορεύματα που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, δηλαδή αγαθά διαφορετικά του άρθ. 39 Α για τα οποία δεν υπάρχουν αγορές ούτε από το εσωτερικό ούτε από την Ε.Ε.
12. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία βάσει της με αρ. .... Πρόσκλησης για Διάθεση Λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας, ούτε στο σχετικό με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς Ακρόαση.
13. Η ελεγχόμενη επιχείρηση μέσω της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, αποτελεί κρίκο αλυσίδας επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας πωλήσεις ειδών τεχνολογίας, οι οποίες με διαδοχικές τιμολογήσεις προβαίνουν στην οικειοποίηση του Φ.Π.Α., επιδιώκοντας την επίτευξη παράνομου οφέλους τόσο για την ίδια την ελεγχόμενη, όσο και για τις υπόλοιπες εμπλεκόμενες επιχειρήσεις.»

I.

- για την εκδότρια εταιρεία .....

«σύμφωνα με το υπ' αριθ. .... Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και την Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) προκύπτει ότι η εταιρία .....κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε 259 (διακόσια πενήντα εννέα) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.384.589,55 ευρώ πλέον ΦΠΑ 332.302,16 ευρώ...Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη όλα τα προαναφερόμενα, κρίνει ότι στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα πως τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη, την ελεγχόμενη περίοδο 2019 και 2020, είναι εικονικά στο σύνολό τους, διότι εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες, ανυπόστατες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες για τους κάτωθι λόγους:

1. Δεν διέθετε έδρα .

2. Δεν υπέβαλλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφορά έδρας.
3. Ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά η εν λόγω οντότητα αφού από τους επιτόπιους ελέγχους που διενεργήθηκαν στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση τον Οκτώβριο του έτους 2017 και τον Σεπτέμβριο του έτους 2023 από ελεγκτές της Υπηρεσίας δεν βρέθηκε να λειτουργεί.
4. Δεν διέθετε εμπορεύματα από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από τις Καταστάσεις πελατών προμηθευτών & συναλλαγών (Μ.Υ.Φ), ως πελάτης έχει δηλωθεί δυσανάλογα μικρό αριθμό στοιχείων αξίας εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της.
5. Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
6. Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών της.
7. Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό, αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης.
8. Δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας
9. Δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..
10. Δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθ. .... και ..... Προσκλήσεις της Υπηρεσίας μας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτές λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ούτε ανταποκρίθηκε στα υπ' αριθ. .... και ..... Σ.Δ.Ε. – Κλήση προς Ακρόαση.

• για την εκδότρια εταιρεία .....

«Σύμφωνα με το υπ' αριθ. .... Δελτίο Πληροφοριών του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την από ..... Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 5104/2024 & Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προκύπτει ότι η εταιρία ..... κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε 1.052 (χίλια πενήντα δύο) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.259.965,08 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 1.022.391,62 €.

...

Επειδή, η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της, ο παρών έλεγχος βασίστηκε σε κάθε πρόσφορο και αντικειμενικό μέσο, προκειμένου αφού τα συνεκτιμήσει και αξιολογήσει, να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.

Επειδή, μέχρι και σήμερα, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής/αλλαγής της ανωτέρω έδρας της.

Επειδή, ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) της ελεγχόμενης έχει εντοπιστεί, παρότι ο έλεγχος κατέβαλε προσπάθειες με δέουσα επιμέλεια και προσοχή προκειμένου να ανευρεθεί ή ελεγχόμενη οντότητα.

Επιπλέον την έδρα την οποία μίσθωσε στην ....., η ελεγχόμενη οντότητα εν τέλει την υπεκμίσθωσε στην οντότητα ..... – Α.Φ.Μ. .... όπως προκύπτει από το Πληροφορικά Σύστημα Μίσθωσης Taxisnet ( υπ' αριθμ. ..../..... Δήλωση), συνεπώς στην εν λόγω έδρα λειτουργούσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο άλλη εταιρεία και όχι η ελεγχόμενη.

Επειδή, στις ελεγχόμενες περιόδους δεν προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων, προϊόντων, μηχανημάτων κ.λ.π. συναφείς με τις δηλωθείσες (κύρια και δευτερεύουσες), αποδεικνύεται ότι η

ελεγχόμενη οντότητα δε δύναται κατ' ουσίαν να διενεργεί τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών – καθότι εκτός από έδρα και αποθηκευτικούς χώρους δεν διέθετε κατά κυριότητα ή κατοχή τον απαιτούμενο μηχανολογικό / τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να είχε στην κυριότητά της μεταφορικά μέσα επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/ μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων, Επειδή, δεν απόκτησε οποιασδήποτε μορφής υποδομές, πρώτες ύλες, εμπορεύματα κ.λ.π. ούτε μέσω εισαγωγών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Επειδή, από το άνοιγμα και την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι οι κινήσεις (χρεοπιστώσεις) των λογαριασμών, σε καμία περίπτωση δεν επαρκούν για να θεωρηθούν ότι τεκμηριώνουν τις συναλλαγές που φέρεται να διενεργήθηκαν κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Επειδή, από την ανωτέρω επεξεργασία, διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός άμεσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης, λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει χαμηλό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί, δεδομένου ότι έχει υποβάλει ανεπαρκώς ή και καθόλου τις προβλεπόμενες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. γεγονός το οποίο δε συνάδει με τις υποτιθέμενες πωλήσεις που εμφανίζεται να διενεργεί. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι σε κανένα στάδιο του ελέγχου η οντότητα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα από πλευράς της λογιστικά βιβλία και αρχεία, παρά τις συνεχείς προς τούτο οχλήσεις μας, και η ως άνω συμπεριφορά εκτιμάται ότι είχε ως μοναδικό σκοπό την καθυστέρηση και μη ολοκλήρωση του ελέγχου και την προσπάθεια συγκάλυψης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις Φ.Μ.Υ. αλλά και από την σχετική ενημέρωση που λάβαμε από τον Ε.Φ.Κ.Α. η ελεγχόμενη ουδέποτε έχει από την έναρξή της απογραφεί ως εργοδότης στα Μητρώα Ε.Φ.Κ.Α., αλλά ούτε και έχει απασχολήσει προσωπικό. Δηλαδή κατά τα ελεγχόμενα έτη όπου εμφανίζεται η οντότητα να έχει διενεργήσει μεγάλο όγκο συναλλαγών, ήτοι να έχει εμπορευθεί μεγάλο όγκο αγαθών και να είχε παρασχέσει υπηρεσίες, δεν απασχόλησε ούτε έναν εργαζόμενο, έστω ανειδίκευτο εργάτη»

- για την εκδότρια εταιρεία .....

«Σύμφωνα με το υπ' αριθ. .... Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και την από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014) προκύπτει ότι η ..... κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε 297 (διακόσια ενενήντα επτά) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.049.102,98 € πλέον Φ.Π.Α. 491.784,75 €.

.....

«....

**Ο έλεγχος αποφαινεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που η ελεγχόμενη επιχείρηση ..... εξέδωσε ..... είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:**

- Η εκδότρια επιχείρηση δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην έδρα της, κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο στις .... και σε τηλεφωνική επικοινωνία με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου μας γνωστοποιήθηκε ότι το ακίνητο ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε από τον μισθωτή.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση σύμφωνα με την ..... Διαταγή αποδόσεως μισθίου και .... Έκθεση αποβολής και εγκατάστασης μισθίου ακινήτου.
- Δεν υπάρχει Δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης επαγγελματικής εγκατάστασης μετά την ..... ημερομηνία λύσης μίσθωσης ακινήτου επί της οδού .....
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 έως 2021.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει ικανές αγορές για τις φερόμενες πωλήσεις λόγω του ότι:
  - α) δεν προκύπτουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020 από τα πληροφοριακά συστήματα της υπηρεσίας μας και
  - β) στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων δηλώνει αγορές καθαρής αξίας 55.127,60 € για το φορ. έτος 2019 και 47.527,90 € για το 2020.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθ. .... και ..... Σ.Δ.Ε. – Κλήση προς ακρόαση και στην με αρ. .... Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- ....
- Δεν υπάρχει συνάφεια μεταξύ των δηλωθέντων δραστηριοτήτων των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων.
- Δεν αναγράφονται μεταφορικά μέσα για την φερόμενη μεταφορά των εμπορευμάτων ...
- Το Γ.Ε.Μ.Η. στις 11/11/2022 προχώρησε σε αναστολή καταχώρισης της επιχείρησης γιατί δεν είχε προβεί σε πιστοποίηση καταβολής αρχικού κεφαλαίου.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση μέσω της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιήσε, αποτελεί κρίκο αλυσίδας επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας πωλήσεις ειδών τεχνολογίας , οι οποίες με διαδοχικές τιμολογήσεις προβαίνουν σε οικειοποίηση του Φ.Π.Α., επιδιώκοντας την επίτευξη του παράνομου οφέλους τόσο για την ίδια την ελεγχόμενη, όσο και για τις υπόλοιπες εμπλεκόμενες επιχειρήσεις.

**Επειδή, δοθείσης της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών των επίμαχων τιμολογίων επιχειρήσεων, η προσφεύγουσα, ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς των, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτριών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).**

**Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Δηλαδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.**

**Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση, που φέρει το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών και της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη**

λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τις εκδότριες των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013), τόσο διαρκούντος του ελέγχου, όσο και στο ενδικοφανές στάδιο. Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, περί βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής και περί ύπαρξης καλής πίστεως από μέρους της κατά την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.**

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει κατ' αρχήν δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95), εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις από ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος/Κ.Φ.Δ, Φ.Π.Α και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., νομίμως εκπροσωπούμενης και την **επικύρωση** των υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2019, ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2020, ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, ..... πράξης επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

**Φόρος εισοδήματος**  
**Φορολογικό έτος 2019**

|                                   |                                   |
|-----------------------------------|-----------------------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019</b>       | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b> |
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου      | 592.214.56€                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.         | 296.107,28€                       |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή:</b> | <b>888.321.84€</b>                |

Ως η υπ' αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

**Φορολογικό έτος 2020**

|                                   |                                   |
|-----------------------------------|-----------------------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020</b>       | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b> |
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου      | 259.116.77€                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.         | 134.558,39€,                      |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή:</b> | <b>403.675.16€</b>                |

Ως η υπ' αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

**Φορολογία Φ.Π.Α.**

|                                                  |                                   |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b> |
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου                     | 579.070.46€                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ.                      | 289.535,27€,                      |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή:</b>                | <b>868.605.73€</b>                |

Ως η υπ' αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

|                                                  |                                   |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020-31/12/2020</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b> |
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου                     | 264.089.63€                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ.                      | 132.044.84€                       |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή:</b>                | <b>396.134.47€</b>                |

Ως η υπ' αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

**Φορολογικό έτος 2025**

|                     |                                   |
|---------------------|-----------------------------------|
| <b>ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b> |
|---------------------|-----------------------------------|

|                                                                             |         |
|-----------------------------------------------------------------------------|---------|
| Υπ' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής<br>Προστίμου του άρθ. 53 παρ. 2 ν. 5104/2024 | 500,00€ |
|-----------------------------------------------------------------------------|---------|

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.